

Skatteavtal

Neder- länderna

RSV 360 - 528 Utg 1

Skatteförvaltningen

SKATTEAVTALET MED NEDERLÄNDERNA

(1991 års avtal)

Ändringar t.o.m. SFS 1992:1194 har beaktats.

Förord

Sedan Finansdepartementets utgivning av de svenska skatteavtalen upphörde år 1987 har ett stort antal nya avtal tillkommit och många av de gamla har ändrats. Eftersom skattemyndigheterna behöver ha tillgång till aktuella skatteavtal har Riksskatteverket beslutat att ge ut dessa i en särskild skriftserie. Skriftserien inleds med sju häften som innehåller 1989 års multilaterala nordiska skatteavtal samt de nya avtalen med Belgien, Frankrike, Mauritius, Mexiko, Nederländerna och Zimbabwe.

Riksskatteverkets avtalshäften innehåller, förutom själva avtalen och övriga författningstexter, även relevanta förarbeten, i huvudsak propositionerna eller utdrag ur dessa. Där det behövs har verkets bedömning och aktuella rättsfall redovisats.

Avtalshäftena är avsedda för skattemyndigheternas taxeringsarbete. Verket avser att efter hand ge ut samtliga svenska skatteavtal men kommer att prioritera nya och ändrade avtal liksom sådana som tillämpas ofta.

Eftersom rättsläget ständigt förändras genom nya avtal, andra författningsändringar och domstolsavgöranden är det nödvändigt att bevaka utvecklingen på dessa områden. Fortlöpande information om nyheter inom skatteområdet finns i RSV-Nytt.

Solna i juli 1993

Lennart Nilsson

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningslista	9
Förordning (1992:946) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna	11
Lag (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna	14
Protokollet	41
Proposition m.m.	45
1 Inledning	45
2 Lagförslaget	45
3 Skattelagstiftningen i Nederländerna	48
4 Avtalets innehåll	51
4.1 Avtalets tillämpningsområde	51
4.2 Definitioner m.m.	52
4.3 Avtalets beskattningsregler	54
4.4 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning	62
4.5 Övriga bestämmelser	65

Läsanvisningar

Avtalshäftet har disponerats så att författningarna (förordningen och lagen inklusive avtalet och protokollet) har placerats först. Därefter följer propositionerna, dels till det nu aktuella skatteavtalet med Nederländerna (prop. 1991/92:62 och 1992/93:24), dels - i de delar som är av betydelse för förståelsen av det nu gällande avtalet - till det tidigare nederländska skatteavtalet.

Författningarna har försetts med kantrubriker. Kantrubrikernas syfte är dels att tjäna som stöd vid läsningen av avtalet, dels att peka på andra bestämmelser etc. som kan ha betydelse vid tillämpningen. Det kan t.ex. vara fråga om att tolkningen av ett visst uttryck behandlas i det till avtalet fogade protokollet eller att andra bestämmelser i avtalet/protokollet kan medföra avsteg från den aktuella bestämmelsen.

Även propositionerna har försetts med kantrubriker. Dessa kantrubriker anger bl.a. i vilken proposition och på vilken sida i propositionen den aktuella texten finns.

Avtalshäftet innehåller också vissa kommentarer av RSV. I författningsdelen har dessa kommentarer tagits in som fotnoter medan de i propositionsdelen är markerade dels genom kantrubriker, dels genom kursiv stil.

Eventuella synpunkter på detta avtalshäfte kan lämnas till RSV, Internationella enheten, 171 94 Solna.

Förkortningslista

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
ATP	Allmän tilläggspension
AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
BevU	Bevillningsutskottet
DB	dotterbolag
def.	definition
Dfl.	Holländska floriner
Förordningen	Förordning (1992:946) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
komm.	kommentaren till OECD:s modellavtal från 1992
Lagen	Lag (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
p.	punkt
prop.	proposition
prot.p.	protokollspunkt
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
st.	stycke
>	mer än

Förordning (1992:946) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna;

utfärdad den 20 augusti 1992.

Regeringen föreskriver följande.

Lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna skall träda i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas på beskattningsår som börjar den 1 januari 1993 eller senare.

Avtalet trädde i kraft den 12 augusti 1992.

1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1993.

2. Genom förordningen upphävs kungörelsen (1969:281) med vissa anvisningar rörande tillämpningen av avtalet den 12 mars 1968 mellan Sverige och Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet.

3. Den upphävda kungörelsen skall dock, tillsammans med den genom lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna upphävda kungörelsen (1968:771) om tillämpning av det under punkt 2 angivna avtalet samt förordningen (1977:358) om kupongskatt för person med hemvist i Nederländerna m.m., fortfarande tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 1993.

På regeringens vägnar

BO LUNDGREN

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna;

utfärdad den 9 januari 1992.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet som Sverige och Nederländerna undertecknade den 18 juni 1991 skall tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet gälla som lag här i landet. Avtalets och protokollets innehåll framgår av bilaga till denna lag.

2 § Avtalets beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.

**Ej progressions-
uppräknig**

3 § Om en person som är bosatt i Sverige förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 24 punkt 1 c) i avtalet undantas från svensk skatt eller som enligt bestämmelserna i artikel 8 punkt 1 beskattas endast i Nederländerna, skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen i Sverige.

**Inskränkning i
tillämpningen av
art. 24 p. 1 d**

4 §² Bestämmelserna i artikel 24 punkt 1 d andra stycket i avtalet skall inte gälla i de fall då avräkning medges enligt 1 § tredje stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

1.Prop. 1991/92:62, SkU12, rskr. 103.

2.SFS 1992:1194, prop. 1992/93:24, bet. 1992/93:SkU3, rskr. 1992/93:79.

**Avtal mellan Konungariket Sverige och Konungariket
Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning och
förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst
och på förmögenhet**

Konungariket Sveriges regering
och
Konungariket Nederländernas regering,

som önskar ersätta det i Haag den 12 mars 1968 undertecknade
avtalet mellan Konungariket Sverige och Konungariket Nederlän-
derna för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av
bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande
skatter på inkomst och förmögenhet med ett nytt avtal,
har kommit överens om följande bestämmelser:

KAPITEL I
AVTALETS TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Artikel 1

Personer på vilka avtalet tillämpas

Def. i art. 4 p. 1

Detta avtal tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna.

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

Se art. 26 p. 6

1. Detta avtal tillämpas på skatter på inkomst och på förmögenhet som påförs för en avtalsslutande stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters räkning, oberoende av det sätt på vilket skatterna tas ut.

Def. av "skatt"

2. Med skatter på inkomst och förmögenhet förstås alla skatter, som utgår på inkomst eller på förmögenhet i dess helhet eller på delar av inkomst eller förmögenhet, däri inbegripna skatter på vinst på grund av överlåtelse av lös eller fast egendom samt skatter på värdestegring.

1. Den engelska texten finns i SFS 1992:17.

3. De för närvarande utgående skatter, på vilka avtalet tillämpas, är särskilt:

Sverige

a) i Sverige:

- den statliga inkomstskatten, sjömansskatten och kupongskatten däri inbegripna,
- bevillningsavgiften för vissa offentliga föreställningar,
- den statliga fastighetsskatten,
- den kommunala inkomstskatten, samt
- den statliga förmögenhetsskatten (i det följande benämnd "svensk skatt");

Nederländerna

b) i Nederländerna:

- inkomstskatten (de inkomstenbelasting),
- löneskatten (de loonbelasting),
- bolagsskatten (de vennootschapsbelasting), däri inbegripet statens andel i nettovinsten från exploatering av naturtillgångar, påförd i enlighet med 1810 års gruvlag (Mijnwet 1810) i fråga om koncessioner utfärdade fr.o.m. år 1967 eller i enlighet med 1965 års nederländska lag om kontinentalsockeln (Mijnwet Continentaal Plat 1965),
- utdelningsskatten (de dividendbelasting), samt
- förmögenhetsskatten (de vermogensbelasting) (i det följande benämnd "nederländsk skatt").

"Nya" skatter

4. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående skatterna¹. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra väsentliga ändringar som gjorts i respektive skattelagstiftning.

KAPITEL II

DEFINITIONER

Artikel 3

Allmänna definitioner

1. Om inte sammanhanget föranleder annat, har vid tillämpningen av detta avtal följande uttryck nedan angiven betydelse:

Def. av "Sverige"
Jfr p. 2 a. anv.
53 § KL

a) "Sverige" åsyftar Konungariket Sverige och innefattar, när uttrycket används i geografisk bemärkelse, Sveriges territorium, Sveriges territorialvatten och andra havsområden över vilka Sverige - i överensstämmelse med folkrättens regler - äger utöva suveräna rättigheter eller jurisdiktion,

¹.Se RÅ 1986 ref. 74 och prop. 1990/91:54 s. 288.

**Def. av "Nederländerna",
se prot.p. I**

b) "Nederländerna" åsyftar den del av Konungariket Nederländerna som är belägen i Europa inklusive den del av havsbotten och dennas underlag under Nordsjön, i den mån detta område, i överensstämmelse med folkrättens regler, i nederländsk lagstiftning betecknas eller senare kommer att betecknas som ett område inom vilket Nederländerna äger utöva suveräna rättigheter med avseende på utforskandet och utnyttjandet av naturtillgångar på havsbotten eller dennas underlag,

Def. av "en avtalsslutande stat"

c) "en avtalsslutande stat" och "den andra avtalsslutande staten" åsyftar Sverige eller Nederländerna beroende på sammanhanget, de "avtalsslutande staterna" åsyftar Sverige och Nederländerna,

Def. av "person"

d) "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanslutning,

Def. av "bolag"

e) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas som juridisk person;

Def. av "företag i en avtalsslutande stat"

f) "företag i en avtalsslutande stat"¹ och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten,

**Def. av "internationell trafik", se
prot.p. II**

g) "internationell trafik" åsyftar transport med skepp eller luftfartyg som används av företag som har sin verkliga ledning i en avtalsslutande stat, utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i den andra avtalsslutande staten,

Def. av "medborgare"

h) "medborgare" åsyftar
1) fysisk person som har medborgarskap i en avtalsslutande stat,
2) juridisk person och annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat,

Def. av "behörig myndighet"

i) "behörig myndighet" åsyftar
1) i Sverige, finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet i frågor rörande avtalet,
2) i Nederländerna, finansministern eller dennes vederbörligen befullmäktigade ombud.

Tolkningsregel

2. Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas.

1. Se RÅ 1991 not 228.

Artikel 4

Hemvist

Def. av "person med hemvist ..."

Jfr art. 1

Se prot.p. III

Dubbelt hemvist, fysisk person

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där.

2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna¹, bestäms hans hemvist på följande sätt:

a) Han anses ha hemvist i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande; om han har en sådan bostad i båda staterna, anses han ha hemvist i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena);

b) om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någondera staten har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist i den stat där han stadigvarande vistas;

c) om han stadigvarande vistas i båda staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den stat där han är medborgare;

d) om han är medborgare i båda staterna eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.

Dubbelt hemvist, annan än fysisk person

3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, anses personen i fråga ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning.

Artikel 5

Fast driftställe

**Definition
Jfr art. 25 och
prot.p. IV**

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe" en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.

1. Se RÅ 1987 not 309.

Exemplifiering

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:

- a) plats för företagsledning,
- b) filial,
- c) kontor,
- d) fabrik,
- e) verkstad, och

Jfr art. 25

f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.

Byggnadsverksamhet etc.

3. Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än tolv månader.

Undantag

4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses uttrycket "fast driftställe" inte innefatta:

- a) användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor,
- b) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande,
- c) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg,
- d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget,
- e) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art,
- f) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punkterna a) — e), under förutsättning att hela den verksamhet som bedrivs från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.

Beroende representant

5. Om person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 6 tillämpas, är verksam för ett företag samt i en avtalsslutande stat har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn, anses detta företag — utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 - ha fast driftställe i denna stat i fråga om varje verksamhet som denna person bedriver för företaget. Detta gäller dock inte, om den verksamhet som denna person bedriver är begränsad till sådan som anges i punkt 4 och som - om den bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet - inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda punkt.

Oberoende representant

6. Företag anses inte ha fast driftställe i en avtalsslutande stat endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan

"Närstående företag"

oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.

7. Den omständigheten att ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat kontrollerar eller kontrolleras av ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten eller ett bolag som bedriver affärsverksamhet i denna andra stat (antingen från fast driftställe eller på annat sätt), medför inte i och för sig att någotdera bolaget utgör fast driftställe för det andra.

KAPITEL III
BESKATTNING AV INKOMST

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar av fast egendom (däri inbegripen inkomst av lantbruk eller skogsbruk) belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Def. av "fast egendom"
Se prot.p. IV

2. Uttrycket "fast egendom" har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid tillhör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, byggnader, nyttjanderätt till fast egendom samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång. Skepp, båtar och luftfartyg anses inte vara fast egendom.

Nyttjande, uthyrning

3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas på inkomst som förvärfvas genom omedelbart brukande, genom uthyrning eller annan användning av fast egendom.

Fast egendom i näringsverksamhet

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 3 tillämpas även på inkomst av fast egendom som tillhör företag och på inkomst av fast egendom som används vid självständig yrkesutövning.

Artikel 7

Inkomst av rörelse

Se def. i art. 3 och prot.p. V

1. Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.

20 Avtalet

Inkomstberäkning

Se prot.p. V

2. Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 3 föranleder annat, i vardera avtalsslutande staten till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.

Avdrag

3. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.

4. Inkomst hänförs inte till fast driftställe endast av den anledningen att varor inköps genom det fasta driftställets försorg för företaget.

5. Vid tillämpningen av föregående punkter bestäms inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället genom samma förfarande år från år, såvida inte goda och tillräckliga skäl föranleder annat.

**Artikelns till-
lämplighet**

6. Ingår i inkomst av rörelse inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar av detta avtal, berörs bestämmelserna i dessa artiklar inte av reglerna i förevarande artikel.

Artikel 8

Sjöfart och luftfart

Def. i art. 3

1. Inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning. I fall då denna stat på grund av sin lagstiftning inte kan beskatta inkomsten i sin helhet, skall inkomsten beskattas endast i den avtalsslutande stat i vilken företaget har hemvist.

**"Subject to tax"-
regel**

**Verklig ledning
ombord**

2. Om företag som bedriver sjöfart har sin verkliga ledning ombord på ett skepp, anses ledningen belägen i den avtalsslutande stat där skeppet har sin hemmahamn eller, om någon sådan hamn inte finns, i den avtalsslutande stat där skeppets redare har hemvist.

SAS

3. Beträffande inkomst som förvärvas av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) tillämpas bestämmelserna i punkt 1 endast i fråga om den del av inkomsten som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av AB Aerotransport (ABA), den svenske delägaren i Scandinavian Airlines System.

**Vissa uthyrnings-
inkomster, "bare
boat charter"
Jfr p. 4 och 5 i
komm. till art. 8 i
modellavtalet**

4. Vid tillämpningen av denna artikel innefattas i inkomst, som förvärfvas genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik, inkomst som förvärfvas genom uthyrning av obemandede skepp eller luftfartyg i internationell trafik, om sådan uthyrningsinkomst sammanhänger med sådan inkomst som avses i punkt 1.

5. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas även på inkomst som förvärfvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Artikel 9

Företag med intressegemenskap

**Jfr 43 § 1 mom.
KL**

1. I fall då

a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller

b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iaktas följande.

Om mellan företagen i fråga handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed. Det råder emellertid enighet om att det förhållandet att företag med intressegemenskap har ingått avtal, såsom avtal om kostnadsfördelning eller allmänna serviceavtal, avseende eller baserade på fördelningen av kostnaderna för företagsledning, allmän administration, teknik, forskning och utveckling samt kommersiella och andra liknande kostnader, inte i sig utgör en sådan förutsättning som avses i föregående mening.

2. I fall då inkomst, för vilken ett företag i en avtalsslutande stat beskattats i denna stat, även inräknas i inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten och beskattas i överensstämmelse därmed i denna andra stat samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall den andra staten genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten i denna stat. Vid sådan justering iaktas övriga bestämmelser i detta avtal och de

22 Avtalet

Jfr art. 3 p. 1 i och art. 27

behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

Artikel 10

Utdelning

Jfr art. 24 p. 1 d

1. Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

Fysisk person 15%

Bolag 0/15%

Se prot.p. VI

2. Utdelningen får även beskattas i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till utdelningen, får skatten inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp. Om emellertid den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital skall utdelningen vara undantagen från beskattning i den avtalsslutande stat i vilken det bolag som betalar utdelningen har hemvist.

Denna punkt berör inte bolagets beskattning för vinst av vilken utdelningen betalas.

Def. av "utdelning" enl. art. 10

3. Med uttrycket "utdelning" förstås i denna artikel inkomst av aktier, andelsbevis eller andra liknande bevis med rätt till andel i vinst, gruvaktier, stiftarandelar eller andra rättigheter med rätt till andel i vinst, samt inkomst av fordringar som medför rätt till andel i vinst och inkomst av andra andelar i bolag, som enligt lagstiftningen i den stat där det utdelande bolaget har hemvist vid beskattningen behandlas på samma sätt som inkomst av aktier.

Undantag från p. 1 och 2

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

Förbud mot extra-territoriell beskattning

5. Om bolag med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst från den andra avtalsslutande staten, får denna andra stat inte beskatta utdelning som bolaget betalar, utom i den mån utdelningen betalas till person med hemvist i denna andra stat eller i den mån den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna andra stat, och inte heller beskatta bolagets icke utdelade vinst, även om utdelningen eller den icke utdelade vinsten helt eller

delvis utgörs av inkomst som uppkommit i denna andra stat.

Artikel 11

Ränta

Se prot.p. VI

1. Ränta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas endast i denna andra stat, om personen i fråga har rätt till räntan.

Def. av "ränta" enligt art. 11

2. Med uttrycket "ränta" förstås i denna artikel inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte, men som inte medför rätt till andel i gäldenärens vinst. Uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper, som utfärdats av staten och inkomst av obligationer eller debentures, däri inbegripna agibelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures. Straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta vid tillämpningen av denna artikel.

Undantag

3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte, om den som har rätt till räntan har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra staten, från vilken räntan härrör, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den fordran för vilken räntan betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

Intressegemenskap

4. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till räntan eller mellan dem båda och annan person räntebeloppet, med hänsyn till den fordran för vilken räntan betalas, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och den som har rätt till räntan om sådana förbindelser inte förelegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Artikel 12

Royalty

Se prot.p. VI

1. Royalty, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas endast i denna andra stat, om personen i fråga har rätt till royaltyn.

Def. av "royalty" enligt art. 12

2. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som mottages såsom ersättning för nyttjandet av eller för

rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm samt film eller band för radio- eller televisionsutsändning, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Undantag

3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte, om den som har rätt till royaltyn har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken royaltyn härrör, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

Intressegemenskap

4. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn eller mellan dem båda och annan person royaltybeloppet, med hänsyn till det nyttjande, den rätt eller den upplysning för vilken royaltyn betalas, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn om sådana förbindelser inte förelegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Artikel 13

Realisationsvinst

Fast egendom

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Se prot.p. IV

Lös egendom i fast driftställe m.m.

2. Vinst på grund av överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, eller av lös egendom, hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet, som person med hemvist i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av sådant fast driftställe (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av sådan stadigvarande anordning.

Skepp, luftfartyg	3. Vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik eller lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp eller luftfartyg beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning. I fall då denna stat på grund av sin lagstiftning inte kan beskatta vinsten i sin helhet, skall vinsten endast beskattas i den avtalsslutande stat i vilken överlåtaren har hemvist.
"Subject to tax"-regel	
SAS	Beträffande vinst som förvärvas av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System tillämpas bestämmelserna i denna punkt endast i fråga om den del av vinsten som motsvarar den andel i konsortiet vilken innehas av AB Aerotransport, den svenske delägaren i Scandinavian Airlines System.
Övrig egendom	4. Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1, 2 och 3 beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.
Aktie/andel m.m. efter utflyttning	5. Bestämmelserna i punkt 4 berör inte de avtalsslutande staternas rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta sådan vinst genom överlåtelse av andelar i bolag, vars kapital helt eller delvis är fördelat på andelar och som enligt lagstiftningen i den staten äger hemvist där, som förvärvas av en fysisk person som har hemvist i den andra staten och som har haft hemvist i den förstnämnda staten under loppet av de senaste fem åren före överlåtelsen av andelarna. Bestämmelserna i denna punkt tillämpas även på vinst på grund av överlåtelse av andra rättigheter i sådant bolag, som vid realisationsvinstbeskattningen enligt lagstiftningen i den förstnämnda staten behandlas på samma sätt som vinst på grund av överlåtelse av andelar.
Jfr 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. a SIL	
	Artikel 14 <i>Självständig yrkesutövning</i>
Stadigvarande anordning	1. Inkomst, som en fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat om han inte i den andra avtalsslutande staten har stadigvarande anordning, som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten. Om han har en sådan stadigvarande anordning, får inkomsten beskattas i denna andra stat, men endast så stor del av den som är hänförlig till denna stadigvarande anordning.
Exempel på "fritt yrke"	2. Uttrycket "fritt yrke" inbegriper särskilt självständig vetenskaplig, litterär och konstnärlig verksamhet, uppfostrings- och undervisningsverksamhet samt sådan självständig verksamhet som läkare, advokat, ingenjör, arkitekt, tandläkare och revisor utövar.

Artikel 15
Enskild tjänst

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18, 19 och 20 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

**Undantag från
p. 1;**

183-dagarsregeln

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i den andra avtalsslutande staten endast i den förstnämnda staten, om:

a) mottagaren vistas i den andra staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra staten.

**Undantag från
p. 1 och 2;**

Ombordanställda

3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik, endast i denna stat.

Artikel 16
Styrelsearvode

Se prot.p. VII

Styrelsearvode och annan ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär i egenskap av styrelseledamot, "bestuurder" eller "commissaris" i bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Artikel 17
Artister och idrottsmän

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat.

2. I fall då inkomst genom personlig verksamhet, som artist eller idrottsman utövar i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller

idrottsmannen själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15, beskattas i den avtalsslutande stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten.

Artikel 18

Pension, livränta och utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftning

Pension i enskild tjänst

1. Om inte bestämmelserna i artikel 19 punkt 2 föranleder annat, beskattas pension och annan liknande ersättning, som med anledning av tidigare anställning betalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat, samt livränta, endast i denna stat.

Undantag från p. 1;

2. Om emellertid sådan ersättning inte är av periodisk natur och den betalas med anledning av tidigare anställning som utövats i den andra avtalsslutande staten eller när i stället för rätten till livränta ett engångsbelopp utbetalas får denna ersättning eller detta engångsbelopp beskattas i den avtalsslutande stat från vilken ersättningen eller engångsbeloppet härrör.

Engångsbelopp

Socialförsäkringsersättning

3. Pension och annan ersättning som betalas enligt socialförsäkringssystemet i en avtalsslutande stat till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i den förstnämnda staten.

Def. av "livränta"

4. Med uttrycket "livränta" förstås ett fastställt belopp som utbetalas periodiskt på fastställda tider under en persons livstid eller under en angiven eller fastställbar tidsperiod och som utgår på grund av förpliktelse att verkställa dessa utbetalningar som ersättning för däremot fullt svarande vederlag i penningar eller penningars värde.

Artikel 19

Offentlig tjänst

Lön m.m.

1. a) Ersättning (med undantag för pension), som betalas av en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförs i denna stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters tjänst, får beskattas i denna stat.

Undantag

b) Sådan ersättning beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten om arbetet utförs i denna andra stat och personen i fråga har hemvist i denna stat och

Lokalanställd

1) är medborgare i denna stat, eller
2) inte fick hemvist i denna stat uteslutande för att utföra arbetet.

Pension

2. a) Pension, som betalas av, eller från fonder inrättade av, en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförts i denna stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters tjänst, får beskattas i denna stat.

Undantag från p. 2 a

b) Sådan pension beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten om personen i fråga har hemvist och är medborgare i denna stat.

Undantag från p. 1 och 2

3. Bestämmelserna i artiklarna 15, 16 och 18 tillämpas på ersättning och pension som betalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

Artikel 20

Professorer och lärare

Se prot.p. VIII

1. Ersättning som en professor eller en lärare, vilken har hemvist i en avtalsslutande stat och som på inbjudan av ett universitet, högskola, skola eller annan godkänd undervisningsanstalt vistas i den andra avtalsslutande staten för att bedriva undervisning eller vetenskaplig forskning under en period om högst två år, uppbär för sådan undervisning eller forskning beskattas endast i den förstnämnda staten.

Högst två år

Undantag

2. Denna artikel tillämpas inte beträffande inkomst av forskning om forskningen sker inte i allmänt intresse, utan företrädesvis för att gagna viss person eller vissa personers privata intressen.

Artikel 21

Studerande

"Understöd" från annan stat

Studerande eller affärspraktikant, som har eller omedelbart före vistelsen i en avtalsslutande stat hade hemvist i den andra avtalsslutande staten och som vistas i den förstnämnda staten uteslutande för sin undervisning eller utbildning, beskattas inte i denna stat för belopp som han erhåller för sitt uppehälle, sin undervisning eller utbildning, under förutsättning att beloppen härrör från källa utanför denna stat.

Artikel 22

Annan inkomst

1. Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal beskattas endast i denna stat oavsett varifrån inkomsten härrör.

Undantag 2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på inkomst, med undantag för inkomst av fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2, om mottagaren av inkomsten har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken inkomsten betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

KAPITEL IV
BESKATTNING AV FÖRMÖGENHET

OBS prot.p. IX

Artikel 23
Förmögenhet

Fast egendom

1. Förmögenhet bestående av sådan fast egendom som avses i artikel 6, vilken person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar och vilken är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Se prot.p. IV

Lös egendom i fast driftställe m.m.

2. Förmögenhet bestående av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, eller av lös egendom, hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet, som person med hemvist i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

OBS art. 26 p. 2

Skepp, luftfartyg

3. Förmögenhet bestående av skepp och luftfartyg som används i internationell trafik samt av lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp och luftfartyg beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning. I fall då denna stat på grund av sin lagstiftning inte kan beskatta sådan förmögenhet i sin helhet, skall förmögenheten beskattas endast i den avtalsslutande stat i vilken företaget har hemvist. Beträffande denna punkt skall bestämmelserna i artikel 8 punkt 2 tillämpas.

"Subject to tax"-regel

Övrig förmögenhet

4. Alla andra slag av förmögenhet, som person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar, beskattas endast i denna stat.

Metodartikeln	KAPITEL V UNDANRÖJANDE AV DUBBELBESKATTNING Artikel 24 <i>Undanröjande av dubbelbeskattning</i>
Sverige	1. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas enligt följande:
Avräkning från inkomstskatt	a) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt nederländsk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Nederländerna, skall Sverige - med beaktande av bestämmelserna i svensk lagstiftning om avräkning av utländsk skatt (såsom de kan komma att ändras från tid till annan utan att den allmänna princip som anges här ändras) - från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Nederländerna för inkomsten.
Avräkning från förmögenhetsskatt	b) Om person med hemvist i Sverige innehar förmögenhet som enligt nederländsk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Nederländerna, skall Sverige från denna persons förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som erlagts i Nederländerna för sådan förmögenhet. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den svenska förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den förmögenhet som får beskattas i Nederländerna.
Spärrbelopp, förmögenhetsskatt	
Exempt	c) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 18 punkt 3 eller artikel 19 får beskattas i Nederländerna skall Sverige, utan hinder av bestämmelserna i a) i denna punkt, undanta sådan inkomst från beskattning.
Skattefrihet för utdelning. Se prot.p. X:1 samt 7 § 8 mom. SIL	d) Utan hinder av bestämmelserna i a) i denna punkt är utdelning från bolag med hemvist i Nederländerna till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning, om båda bolagen hade varit svenska. Sådan skattebefrielse medges dock endast om
Ytterligare alternativa villkor	1) den vinst av vilken utdelningen betalas har, i Nederländerna eller annorstädes, underkastats en beskattning som motsvarar minst 15 procent av nettovinsten beräknad i enlighet med svensk lag, eller 2) denna utdelning utgörs av inkomst eller realisationsvinst som hade varit skattebefriad i Sverige om den hade förvärvats direkt av bolaget med hemvist i Sverige, eller 3) denna utdelning utgörs av realisationsvinst på grund av överlåtelse av aktier i ett bolag till den del tillgångarna i detta bolag, om dessa i stället överlåtits, hade resulterat i en realisationsvinst

som, om den hade förvärvats direkt av det svenska bolaget hade varit undantagen från beskattning i Sverige, eller

4) denna utdelning utgörs av realisationsvinst på grund av överlåtelse av aktier i ett bolag med hemvist i Nederländerna, till den del tillgångarna i detta bolag inte direkt eller indirekt utgörs av ett fast driftställe eller fast egendom i en tredje stat, eller av aktier i ett bolag med hemvist i en tredje stat och till den del vinstmedel i bolaget med hemvist i Nederländerna inte utgörs av inkomst eller realisationsvinst hänförlig till sådana tillgångar.

**OBS 4 § lagen;
detta st. gäller inte
om avräkning
medges enligt 1 § 3
st. AvrL.**

I fall då utdelning - som skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning om båda bolagen hade varit svenska - inte uppfyller villkoren för skattebefrielse i Sverige, skall Sverige emellertid - utöver den avräkning från skatt som anges i a i denna punkt - från skatten på utdelningen avräkna ett belopp motsvarande 10 procent av utdelningens bruttobelopp.

**Progressions-
förbehåll**

e) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt c) i denna punkt skall undantas från svensk skatt eller som skall beskattas endast i Nederländerna enligt artikel 8 punkt 1, får Sverige - vid bestämmandet av skattesatsen för svensk progressiv skatt - beakta den inkomst som skall undantas från svensk skatt respektive som skall beskattas endast i Nederländerna.

OBS 3 § lagen

Nederländerna

2. Nederländerna får vid uttagande av skatt på personer, som har hemvist där, i det beskattningsunderlag på vilket sådana skatter tas ut inräkna inkomst eller förmögenhet, som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Sverige.

Alternativ exempt

3. Om emellertid person med hemvist i Nederländerna förvärvar inkomst eller innehar förmögenhetstillgång som enligt artikel 6, artikel 7, artikel 10 punkt 4, artikel 11 punkt 3, artikel 12 punkt 3, artikel 13 punkterna 1 och 2, artikel 14, artikel 15 punkt 1, artikel 18 punkt 3, artikel 19 punkt 1 a och punkt 2 a och artikel 23 punkterna 1 och 2 i detta avtal får beskattas i Sverige och har inräknats i det i punkt 2 angivna beskattningsunderlaget, skall Nederländerna undanta denna inkomst eller förmögenhetstillgång från skatt genom att medge nedsättning av den nederländska skatten. Denna nedsättning skall beräknas i enlighet med bestämmelserna i nederländsk lagstiftning om undvikande av dubbelbeskattning. På grund härav skall nu angiven inkomst eller förmögenhetstillgång anses ingå i det sammanlagda beloppet av inkomst eller förmögenhet som enligt dessa bestämmelser är undantaget från nederländsk skatt.

Se prot.p. X:2

Avräkning

4. Nederländerna skall vidare medge avräkning från den sålunda beräknade nederländska skatten på inkomst som enligt artikel 10 punkt 2, artikel 13 punkt 5, artikel 16, artikel 17 och artikel 18 punkt 2 i detta avtal får beskattas i Sverige till den del dessa

Spärrbelopp

inkomster har inräknats i det i punkt 2 angivna beskattningsunderlaget. Avräkningsbeloppet skall motsvara den i Sverige erlagda skatten på dessa inkomster, men skall inte överstiga det belopp med vilket nedsättning skulle ha medgetts om de på detta sätt inräknade inkomsterna hade varit de enda inkomster som enligt bestämmelserna i nederländsk lagstiftning om undvikande av dubbelbeskattning var undantagna från nederländsk skatt.

Fördelning av beskattningsrätten sker med stöd av art. 7 resp. art. 14

KAPITEL VI
VERKSAMHET UTANFÖR KUSTEN

Artikel 25

Verksamhet utanför kusten

Artikeln tillämplighet

1. Bestämmelserna i denna artikel tillämpas utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal. Denna artikel tillämpas emellertid inte då en person bedriver verksamhet utanför kusten som för honom utgör ett fast driftställe enligt bestämmelserna i artikel 5 eller en stadigvarande anordning enligt bestämmelserna i artikel 14.

Def. av "verksamhet utanför kusten"

2. Med uttrycket "verksamhet utanför kusten" avses i denna artikel verksamhet vilken bedrivs utanför en av staternas kust i samband med utforskandet eller utnyttjandet av havsbotten och dess underlag samt dessas naturtillgångar.

Fast driftställe om verksamhet bedrivs > 30 dagar

3. Företag i en avtalsslutande stat som bedriver verksamhet utanför kusten i den andra avtalsslutande staten anses - om inte bestämmelserna i punkt 4 i denna artikel föranleder annat - med avseende på dessa verksamheter bedriva rörelse i denna andra stat från där beläget fast driftställe, såvida inte den ifrågavarande verksamheten utanför kusten bedrivs i denna andra stat under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 30 dagar under en tolv månadersperiod. Vid tillämpningen av denna punkt gäller följande.

Tidsberäkning för företag i intresse-gemenskap

a) I fall då företag, som bedriver verksamhet utanför kusten i den andra avtalsslutande staten, har intressegemenskap med ett annat företag och detta andra företag fortsätter, inom ramen för samma projekt, samma verksamhet utanför kusten som bedrivs eller bedrevs av det förstnämnda företaget och de förutnämnda verksamheterna som de båda företagen bedrivit sammanräknat överstiger en tidrymd av 30 dagar, skall båda företagen anses ha bedrivit verksamhet under en tidrymd som överstiger 30 dagar under en tolv månadersperiod.

Def. av "intresse-gemenskap"

b) Ett företag anses ha intressegemenskap med ett annat företag om det ena företaget direkt eller indirekt äger minst en tredjedel av det andra företagens kapital eller om en person direkt eller indirekt äger minst en tredjedel i båda företagens kapital.

Verksamheter som inte utgör "verksamhet utanför kusten"

4. Vid tillämpningen av punkt 3 i denna artikel anses uttrycket "verksamhet utanför kusten" emellertid inte innefatta:

a) en eller flera av de kombinationer av verksamheter som anges i artikel 5 punkt 4,

b) bogsering eller assistans vid ankring som utförs med skepp vilka huvudsakligen är konstruerade för detta ändamål och annan verksamhet som utförs med sådana skepp,

c) transport av utrustning eller personal med skepp eller luftfartyg i internationell trafik.

Stadigvarande anordning om verksamhet > 29 dagar

5. Person med hemvist i en avtalsslutande stat som utanför den andra statens kust bedriver verksamhet som är att hänföra till fritt yrke eller annan verksamhet av självständig natur, anses bedriva verksamheten från en stadigvarande anordning i denna andra stat om den ifrågavarande verksamheten utanför kusten pågår under en sammanhängande tidrymd av 30 dagar eller mer.

Lön etc.

6. Lön och annan liknande ersättning som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av anställning som har samband med verksamhet utanför kusten som bedrivs från fast driftställe i den andra avtalsslutande staten får, till den del som arbetet utförs utanför kusten i denna andra stat, beskattas i denna andra stat.

Nederländerna; alternativt exempt enl. art. 24 p. 3

7. I fall då skriftligt bevis företetts att skatt har erlagts i Sverige för de inkomster som enligt artikel 7 och artikel 14, jämförda med punkt 3 respektive punkt 5 i denna artikel, samt enligt punkt 6 i denna artikel, får beskattas i Sverige, skall Nederländerna medge nedsättning av sin skatt. Denna nedsättning skall beräknas i enlighet med de bestämmelser som anges i artikel 24 punkt 3.

KAPITEL VII SÄRSKILDA BESTÄMMELSER Artikel 26 *Förbud mot diskriminering*

Medborgarskap, se def. i art. 3

1. Medborgare i en avtalsslutande stat skall inte i den andra avtalsslutande staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat under samma förhållanden är eller kan bli underkastad¹. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 1 tillämpas denna bestämmelse även på person som inte har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna.

¹.Se RÅ 1986 not 785 och RÅ 1988 ref. 154.

Fast driftställe

**Jfr 6 § 1 mom.
1 st. c SFL**

2. Beskattningen av ett fast driftställe som företag i en avtalslutande stat har i den andra avtalslutande staten, skall i denna andra stat inte vara mindre fördelaktig än beskattningen av företag i denna andra stat, som bedriver verksamhet av samma slag. Denna bestämmelse anses inte medföra skyldighet för en avtalslutande stat att medge person med hemvist i den andra avtalslutande staten sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller skattenedsättning på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj som medges person med hemvist i den egna staten

Kostnadsavdrag

3. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 4 eller artikel 12 punkt 4 tillämpas, är ränta, royalty och annan betalning från företag i en avtalslutande stat till person med hemvist i den andra avtalslutande staten avdragsgilla vid bestämmandet av den beskattningsbara inkomsten för sådant företag på samma villkor som betalning till person med hemvist i den förstnämnda staten. På samma sätt är skuld som företag i en avtalslutande stat har till person med hemvist i den andra avtalslutande staten avdragsgill vid bestämmandet av sådant företags beskattningsbara förmögenhet på samma villkor som skuld till person med hemvist i den förstnämnda staten.

Avdrag för skuld

**Nederländskt
ägende av svenskt
företag (och om-
vänt)**

4. Företag i en avtalslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalslutande staten, skall inte i den förstnämnda avtalslutande staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat¹.

**Avdrag för avgift
till erkänd pen-
sionsplan**

5. Avgifter, som betalas av eller för en fysisk person som har hemvist i en avtalslutande stat men som inte är medborgare i denna stat, till en pensionsplan som erkänts för beskattningsändamål i den andra avtalslutande staten, behandlas vid beskattningen i den förstnämnda staten på samma sätt som avgifter vilka betalats till en pensionsplan som erkänts för beskattningsändamål i den förstnämnda staten, under förutsättning att

**Förutsättningar
för avdrag**

a) sådan fysisk person omfattades av en sådan pensionsplan innan han fick hemvist i den förstnämnda staten; och

b) den behöriga myndigheten i den förstnämnda staten finner att pensionsplanen motsvarar en pensionsplan som erkänts för beskattningsändamål i denna stat.

¹.Se t.ex. RÅ 1987 ref. 158.

De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan genom ömsesidig överenskommelse föreskriva närmare villkor för tillämpningen av denna bestämmelse.

Def. av "pensionsplan"

Vid tillämpningen av denna punkt anses uttrycket "pensionsplan" innefatta pensionsplan som inrättats inom ramen för ett allmänt socialförsäkringssystem.

Artikeln tillämplig på alla skatter

6. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 2 tillämpas bestämmelserna i förevarande artikel på skatter av varje slag och beskaffenhet.

Artikel 27

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Beskattning i strid med avtalet

1. Om en person anser att en avtalsslutande stat eller båda avtalsslutande staterna vidtagit åtgärder som för honom medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordning, framlägga saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 26 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare. Saken skall framläggas inom tre år från den tidpunkt då personen i fråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet.

Se art. 3

Överenskommelse i enskilda fall

2. Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka lösa frågan genom ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Överenskommelse som träffats genomförs utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

Generella överenskommelser

3. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet. De kan även överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte omfattas av avtalet.

4. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan träda i direkt förbindelse med varandra i syfte att träffa överenskommelse i de fall som angivits i föregående punkter.

5. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan träffa ömsesidig överenskommelse om sättet att genomföra de begränsningar som anges i artiklarna 10, 11 och 12.

RSV behörig myndighet

Jfr lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden, prop. 1989/90:14

Integritetsskydd

Jfr lag om ömsesidig handräckning i skatteärenden

Artikel 28

Utbyte av upplysningar

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om skatter som omfattas av avtalet i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar begränsas inte av artikel 1. Upplysningar som en avtalsslutande stat mottagit skall behandlas såsom hemliga på samma sätt som upplysningar som erhållits enligt den interna lagstiftningen i denna stat och får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripet domstolar och förvaltningsorgan) som fastställer, uppbär eller indriver de skatter som omfattas av avtalet eller handlägger åtal eller besvär i fråga om dessa skatter. Dessa personer eller myndigheter skall använda upplysningarna endast för sådana ändamål. De får yppa upplysningarna vid offentliga rättegångar eller i domstolsavgöranden.

2. Bestämmelserna i punkt 1 anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att:

a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten;

b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftningen eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten;

c) lämna upplysningar som skulle röja affärshemlighet, industri-, handels- eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet nyttjat förfaringssätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public).

Artikel 29

Handräckning vid indrivning

1. De avtalsslutande staterna förbinder sig att lämna varandra handräckning och bistånd för indrivning i enlighet med respektive stats lagstiftning eller administrativa praxis av skatter på vilka detta avtal skall tillämpas samt av de förhöjda belopp, tilläggsavgifter, förfallna betalningar, räntor och kostnader som hänför sig till nämnda skatter.

2. Efter framställning av den ansökande staten skall den anmodade staten driva in den förstnämnda statens skattefordringar i enlighet med lagstiftning och administrativ praxis rörande indrivning av dess egna skattefordringar. Sådana fordringar åtnjuter

Ingen förmånsrätt	emellertid inte någon förmånsrätt i den anmodade staten och kan inte drivas in genom att gäldenären fängslas för sin fordran. Den anmodade staten är inte skyldig att vidta några exekutiva åtgärder som inte finns att tillgå enligt den ansökande statens lagstiftning.
Exekutionstitel	<p>3. Bestämmelserna i punkt 2 gäller endast sådan skattefordran beträffande vilken det finns en i den ansökande staten giltig verkställighetstitel och, såvida inte de behöriga myndigheterna kommit överens om annat, som inte är tvistig.</p> <p>Om emellertid fordran uppkommit på grund av skattskyldighet för tid under vilken en person varit inskränkt skattskyldig i den ansökande staten skall punkt 2 endast tillämpas, såvida inte de behöriga myndigheterna kommit överens om annat, om fordran inte längre kan överklagas.</p>
Dödsbo	<p>4. Skyldigheten att ge handräckning vid indrivning av skattefordran som avser avliden person eller dennes dödsbo är begränsad till dödsboets värde respektive värdet av dödsbodelägares andel i dödsboet och värdet av till dödsbodelägare utskiftad egendom, beroende på om indrivningen av fordran skall riktas mot dödsboet eller mot dess delägare.</p>
Se 6 § lagen om ömsesidig handräckning i skatteärenden	<p>5. Den anmodade staten är inte skyldig att efterkomma en framställning:</p> <ul style="list-style-type: none">a) om den ansökande staten inte prövat alla de möjligheter som står till dess förfogande inom dess territorium, utom i fall då vidtagandet av sådana åtgärder skulle medföra oproportionerligt stora svårigheter,b) om och i den mån den anser att skattefordran strider mot bestämmelserna i detta avtal eller något annat avtal i vilket båda de avtalslutande staterna är parter.
Handlingar som skall fogas till framställning	<p>6. Till framställning om handräckning för indrivning av en skattefordran skall fogas:</p> <ul style="list-style-type: none">a) en försäkran att skattefordran gäller skatt som omfattas av avtalet och att villkoren i punkt 3 är uppfyllda,b) en officiell kopia av den i den ansökande staten giltiga verkställighetstiteln,c) de övriga handlingar som behövs för indrivning,d) vid behov, en bevittnad kopia till bekräftande av varje beslätat beslut som härrör från ett administrativt organ eller en domstol.
Valuta och valutakurs	<p>7. Den ansökande staten skall ange storleken på den skattefordran som skall drivas in såväl i den ansökande som i den anmodade statens valuta. Därvid skall den senast noterade säljkursen på den mest representativa valutamarknaden eller -marknaderna i den ansökande staten användas. Varje belopp som drivs in av den anmodade staten skall överföras till den ansökande staten i den</p>

**Säkerställande av
indrivning av skatt**

anmodade statens valuta. Överföringen skall ske inom en månad efter det att indrivningen ägt rum.

8. Efter framställning av den ansökande staten skall den anmodade staten, om och i den mån detta är möjligt enligt lagstiftning och administrativ praxis i den anmodade staten, vidta åtgärder för att säkerställa indrivning av skatt, även om en skattefordran har överklagats eller om ingen verkställighetstitel ännu föreligger.

**Godkännande etc.
av exekutionstitel**

9. En verkställighetstitel som är giltig i den ansökande staten skall, vid behov och i enlighet med de bestämmelser som gäller i den anmodade staten, snarast möjligt efter det att framställningen har inkommit godkännas, erkännas, kompletteras eller ersättas med en verkställighetstitel som är giltig i den anmodade staten.

Preskription

10. I frågor som gäller tidsfrist efter vilken skattefordran inte kan verkställas skall den ansökande statens lagstiftning tillämpas. Framställning om handräckning skall innehålla detaljerade uppgifter om sådan tidsfrist.

**Preskriptionsav-
brott, jfr prop.
1989/90:14 s. 77**

11. Indrivningsåtgärder, som vidtagits av den anmodade staten efter framställning om handräckning och som enligt lagstiftningen i denna stat uppskjuter eller avbryter tidsfrist som avses i punkt 10, skall också ha denna verkan vid tillämpningen av lagstiftningen i den ansökande staten. Den anmodade staten skall underrätta den ansökande staten i de fall sådana åtgärder vidtas.

**Anstånd med
betalning, delbe-
talningar**

12. Den anmodade staten får efter att först ha underrättat den ansökande staten därom, bevilja anstånd med betalningen eller medge att denna sker genom delbetalningar, när detta är tillåtet under liknande omständigheter enligt lagstiftning eller administrativ praxis i den anmodade staten.

13. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom gemensam överenskommelse föreskriva regler beträffande minsta belopp på skattefordringar som en framställning om handräckning får avse.

**Kostnader vid
handräckning och
bistånd**

14. De avtalsslutande staterna skall ömsesidigt avstå från varje ersättning för kostnader som uppkommit vid handräckning och bistånd som staterna lämnat varandra vid tillämpningen av detta avtal. Den ansökande staten skall i alla händelser förbli ansvarig i förhållande till den anmodade staten i fråga om de ekonomiska konsekvenserna av indrivningsåtgärder vilka befunnits vara obefogade med hänsyn till den verkliga skattefordrans storlek eller verkställighetstitelns giltighet i den ansökande staten.

Artikel 30

Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän

**Se lag (1976:661)
om immunitet och
privilegier i vissa
fall**

**Bestämmande av
hemvist**

Jfr 70 § KL

**Avtalets tillämp-
lighet i vissa fall**

1. Bestämmelserna i detta avtal berör inte de privilegier vid beskattningen som enligt folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i särskilda överenskommelser tillkommer diplomatiska företrädare eller konsulära tjänstemän.

2. Vid tillämpningen av avtalet skall en fysisk person som är medlem av en avtalsslutande stats diplomatisk beskickning eller konsulat, vilken är belägen i den andra avtalsslutande staten eller i en tredje stat, och som är medborgare i den sändande staten, anses ha hemvist i den sändande staten, om han där är underkastad samma skyldigheter i fråga om skatter på inkomst och på förmögenhet som person med hemvist i denna stat.

3. Avtalet tillämpas inte på internationell organisation, dess organ eller tjänstemän och inte heller på person, som är medlem av en tredje stats diplomatiska beskickning eller konsulat, och som befinner sig i en avtalsslutande stat om de inte där är underkastade samma skyldigheter vad avser skatter på inkomst och på förmögenhet som person med hemvist i denna stat.

Artikel 31

Territoriell utvidgning

1. Detta avtal kan antingen i sin helhet eller med erforderliga ändringar utvidgas till en av eller båda staterna Aruba och Nederländska Antillerna, under förutsättning att staten i fråga tar ut skatter av i huvudsak likartat slag som de på vilka avtalet tillämpas. Sådan utvidgning gäller från den dag och med de ändringar och villkor, häri inbegripet villkor om upphörande, som anges och överenskommas i notväxling på diplomatisk väg.

2. Om inte annat överenskommits medför en uppsägning av avtalet inte samtidigt en uppsägning av sådan utvidgning av avtalet till att omfatta annan stat som skett med stöd av denna artikel.

KAPITEL VIII

SLUTBESTÄMMELSER

Artikel 32

Ikraftträdande

**Avtalet trädde i
kraft 1992-08-12,
se förordningen**

1. Avtalet träder i kraft den trettionde dagen efter den senaste dagen då respektive regeringar skriftligen meddelat varandra att erforderliga konstitutionella åtgärder vidtagits i respektive stat och dess bestämmelser tillämpas på beskattningsår eller beskattnings-

Se SFS 1969:281

perioder som börjar den 1 januari året närmast efter det kalenderår då avtalet träder i kraft eller senare.

2. Avtalet mellan Konungariket Sverige och Konungariket Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, med tillhörande protokoll, undertecknade i Haag den 12 mars 1968, skall upphöra att gälla med ikraftträdandet av förevarande avtal. Bestämmelserna i 1968 års avtal skall emellertid tillämpas intill dess bestämmelserna i förevarande avtal, i enlighet med bestämmelserna i punkt 1 i denna artikel, blir tillämpliga.

Artikel 33

Upphörande

**Kan sägas upp
tidigast under år
1998**

Detta avtal förblir i kraft till dess att det sägs upp av en avtalslutande stat. Envar av de avtalslutande staterna kan på diplomatisk väg skriftligen säga upp avtalet genom meddelande härom minst sex månader före utgången av något kalenderår som följer efter en tidrymd av fem år från den dag då avtalet trätt i kraft. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla beträffande beskattningsår eller beskattningsperioder som börjar den 1 januari kalenderåret närmast efter det år då avtalet sagts upp eller senare.

Till bekräftelse härav har undertecknade, därtill vederbörligen bemyndigade, undertecknat detta avtal.

Som skedde i Stockholm den 18 juni 1991 i två exemplar på engelska språket.

För Konungariket
Sveriges regering:

För Konungariket
Nederländernas
regering:

Erik Åsbrink

Henri Everaars

Protokoll

Vid undertecknandet av avtalet för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, som denna dag ingåtts mellan Konungariket Sverige och Konungariket Nederländerna, har undertecknade kommit överens om att följande bestämmelser skall utgöra en integrerad del av avtalet.

**Till def. av
"Nederländerna"**

I. Till artikel 3 punkt 1 b)

Avtalet förutsätter att uttrycket "Nederländerna" skall inkludera den exklusiva ekonomiska zonen inom vilken Nederländerna får utöva suveräna rättigheter i enlighet med internationell rätt, om Nederländerna enligt nederländsk lagstiftning designerar en sådan zon och där utövar sin beskattningsrätt.

**Ej internationell
trafik**

II. Till artikel 3 punkt 1 g)

Transport av utrustning eller personal mellan en avtalsslutande stat och en plats där verksamhet bedrivs utanför denna stats kust eller mellan sådana platser skall anses utgöra transporter mellan platser inom den staten.

Hemvist i vissa fall

III. Till artikel 4

En fysisk person som bor ombord på ett skepp utan att ha någon verklig bostad i någon av de avtalsslutande staterna skall anses ha hemvist i den avtalsslutande stat i vilken skeppet har sin hemmahamn.

**Rättighet som
utgör fast egen-
dom och tillgång i
fast driftställe**

IV. Till artiklarna 5, 6, 13 och 23

Avtalet förutsätter att rättigheter att utforska och utnyttja havsbotten, dess underlag och dess naturtillgångar - inbegripet rätten till andelar i eller förmåner av tillgångar som framkommer genom sådant utforskande och utnyttjande - skall anses som fast egendom belägen i den avtalsslutande stat till vilken havsbotten och dess underlag hör samt anses utgöra tillgångar i ett fast driftställe i denna stat.

Bestämmande av ett företags vinst i vissa fall

V. Till artikel 7

Om ett företag med hemvist i en avtalsslutande stat säljer varor eller bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fasta driftställe gäller beträffande artikel 7 punkterna 1 och 2 att vinsten från det fasta driftstället inte skall bestämmas på basis av den totala summan som mottagits av företaget utan endast på basis av den ersättning som är hänförlig till det fasta driftställets faktiska verksamhet avseende denna försäljning eller rörelse. Särskilt när det gäller kontrakt avseende undersökning, anskaffning, installation eller konstruktion av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller anläggning, eller avseende offentliga arbeten, skall, när företaget har ett fast driftställe, vinsten i ett sådant fast driftställe inte bestämmas på basis av den totala kontraktssumman utan endast på basis av den del av kontraktet vilken faktiskt utförts av det fasta driftstället i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället är beläget. De vinster som är hänförliga till den del av kontraktet som utförts av företagets huvudkontor skall beskattas endast i den avtalsslutande stat i vilken företaget har hemvist.

Restitution av källskatt

Ansökan inom tre år

VI. Till artiklarna 10, 11 och 12

Om skatt har tagits ut vid källan med ett belopp som överstiger den skatt som får tas ut enligt artiklarna 10, 11 eller 12 skall ansökan om återbetalning av överskjutande skattebelopp inges till den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat som påfört skatten, inom en period om tre år efter utgången av det kalenderår under vilket skatten påförts.

"Bestuurder"

"Commissaris"

VII. Till artikel 16

Avtalet förutsätter att "bestuurder" eller "commissaris" i ett nederländskt bolag avser personer som har utsetts till detta vid en bolagsstämma eller av annat behörigt organ i sådant bolag och som handhar den allmänna förvaltningen av bolaget respektive övervakningen därav.

"Subject to tax"-regel

Professorer m.fl.

VIII. Till artikel 20

Om den avtalsslutande stat i vilken en mottagare som avses i artikel 20 punkt 1 har hemvist, i enlighet med sin lagstiftning inte kan beskatta inkomsten i fråga, skall inkomsten beskattas endast i den avtalsslutande stat i vilken undervisningen eller den veten-

skapliga forskningen utförs.

IX. Till artikel 23

Villkor för artikels tillämplighet

Denna artikel tillämpas inte såvida inte en allmän förmögensskatt tas ut i båda avtalsslutande staterna.

X. Till artikel 24

Utdelningskattebefrielse

- Underskott

- Turordning

Avtalet trädde i kraft 1992-08-12

Till nederländska metodartikeln,

förmögenhet

1. Avtalet förutsätter vid tillämpningen av artikel 24 punkt 1 d att:
a) det faktum att vinster inte beskattas med inkomst- eller bolagsskatt på grund av att tidigare eller senare års underskott kvittats mot dessa vinster, diskvalificerar inte utdelningar som består av sådana vinster från skattebefrielse i Sverige,

b) utdelning i första hand skall anses ha skett av vinster som kvalificerar utdelningen för skattebefrielse i Sverige, om sådana vinster finns tillgängliga; detta gäller såvida inte det bolag som tar emot utdelningen begär annat,

c) inkomster och realisationsvinster som förvärvats av ett bolag med hemvist i Nederländerna före ikraftträdandet av detta avtal kan till och med den 31 december 1993 utdelas med bibehållen skattebefrielse i Sverige under förutsättning att sådan utdelning hade kunnat ske i enlighet med avtalet mellan Konungariket Sverige och Konungariket Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, vilket undertecknades i Haag den 12 mars 1968.

2. Vid beräkningen av den skattenedsättning som anges i artikel 24 punkt 3 skall från värdet av sådan förmögenhetstillgång som avses i artikel 23 punkt 1 avdrag göras för skuld för vilken förmögenhetstillgången utgör säkerhet. Vid beräkningen av värdet av sådan förmögenhetstillgång som avses i artikel 23 punkt 2 skall avdrag göras för skuld som är hänförlig till det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen.

Till bekräftelse härav har undertecknade, därtill vederbörligen bemyndigade, undertecknat detta protokoll.

Som skedde i Stockholm den 18 juni 1991 i två exemplar på engelska språket.

För konungariket
Sveriges regering:

Erik Åsbrink

För Konungariket
Nederländernas
regering:

Henri Everaars

1. Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.
2. Genom lagen upphävs kungörelsen (1968:771) om tillämpning av avtal den 12 mars 1968 mellan Sverige och Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt förordningen (1977:358) om kupongskatt för person med hemvist i Nederländerna, m.m.

På regeringens vägnar

CARL BILDT

BO LUNDGREN
(Finansdepartementet)

Prop. 1991/92:62 s.
40

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna

Historik

1 Inledning

Det första avtalet mellan Sverige och Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet undertecknades den 25 april 1952. Detta avtal ersattes av det nu gällande avtalet som ingicks den 12 mars 1968 och som blev tillämpligt på inkomst hänförlig till beskattningsår som börjar efter utgången av år 1968 samt vid taxering till statlig förmögenhetsskatt år 1970 eller senare (prop. 1968:133, BevU 59, rskr. 328, SFS 1968:771).

Det nu gällande avtalet är föråldrat i vissa delar och avviker från vad som numera är brukligt i svenska dubbelbeskattningsavtal. Från svensk sida togs därför initiativ till förhandlingar om ett nytt avtal. Den 18 januari 1991 paraferades ett på engelska språket upprättat förslag till avtal. Förslaget har därefter översatts till svenska.

Avtalsförslaget remitterades till kammarrätterna i Göteborg och Jönköping samt till riksskatteverket. En del påpekanden har gjorts vilka föranlett ändringar i avtalsförslaget. Vidare har remissinstanserna uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser skall förklaras närmare.

Avtalet undertecknades den 18 juni 1991. Härefter har ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal upprättats inom finansdepartementet.

2 Lagförslaget

Lagförslaget består dels av en huvudtext i tre paragrafer, dels en bilaga som innehåller avtalstexten. Här redovisas paragrafernas innehåll medan avtalets innehåll presenteras i avsnitt 4.

Lagen

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om avtalets tillämplighet i förhållande till annan skattelag (2 §). I 3 § föreskrivs att då en här bosatt person uppbär inkomst som enligt avtalet skall undantas från svensk skatt eller beskattas endast i Nederländerna skall sådan inkomst som enligt avtalet skall undantas från svensk skatt eller beskattas endast i Nederländerna skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen.

Prop. 1992/93:24 s. 51.

Utdelningskattefrihet m.m.

I artikel 24 punkt 1 d regleras frågan om skattefrihet i vissa fall då ett svenskt moderbolag erhåller utdelning från ett nederländskt dotterbolag. Huvudregeln är att utdelningen är skattefri om så skulle ha varit fallet om båda bolagen hade varit svenska. Sådan skattebefrielse medges enligt reglerna i avtalet emellertid endast om något av fyra särskilt angivna villkor är uppfyllt t.ex. att den vinst av vilken utdelningen betalas har, i Nederländerna eller annorstädes, underkastats en beskattning som motsvarar minst 15 % av nettovinsten beräknad i enlighet med svensk lag. Om mottagen utdelning inte uppfyller villkoren i avtalet eller enligt reglerna i SIL för skattebefrielse i Sverige — men utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning om båda bolagen hade varit svenska — skall Sverige emellertid från skatten på sådan utdelning avräkna ett belopp motsvarande 10 % av utdelningens bruttobelopp (punkt d andra stycket). Denna garantiavräkning medges utöver vad som får avräknas enligt vanliga regler, dvs. för av den skattskyldige faktiskt erlagda skatter. Den särskilda regleringen i avtalet med Nederländerna skall ses mot bakgrund av den generella schablonregel om avräkning av 10 % av utdelningens bruttobelopp som fr.o.m. den 1 januari 1992 föreskrivs i 1 § tredje stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen (prop. 1990/91:107, SkU34, rskr. 312, SFS 1991:589). Denna schablonavräkning avser att kompensera moderbolaget för underliggande bolagsskatt som erlagts av utländskt dotterbolag i de fall då den mottagna utdelningen inte kan tas emot skattefritt i Sverige på grund av att de vinstmedel av vilken utdelningen betalas inte belastats med en utländsk skatt som varit jämförlig med vad som skulle ha tagits ut i skatt enligt svenska regler.

Garantiavräkning

Prop. 1992/93:24 s. 52

Vid tiden för förhandlingarna mellan Sverige och Nederländerna gällde ännu inte de nya reglerna i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL. På grund av detta infördes den särskilda regleringen i dubbelbeskattningsavtalet. Från nederländsk sida ansåg man det också angeläget att för framtiden uttryckligen ha denna särskilda reglering i avtalet.

I många svenska dubbelbeskattningsavtal — framför allt med utvecklingsländer — finns särskilda regler om garantiavräkning avseende en viss procent av en mottagen utdelnings bruttobelopp. I de flesta fall syftar dessa regler till att ge det mottagande svenska moderbolaget en rätt till avräkning med en fiktiv kupongskatt på den mottagna utdelningen då den utländska staten inte alls påfört kupongskatt eller påfört en sådant skatt med lägre belopp än vad avtalet medger. Syftet med en sådan nedsättning av kupongskattens storlek är att ge en utländsk investerare en särskild skatteförmån

för att därigenom främja investeringar. En sådan i ett dubbelbeskattningsavtal föreskriven garantiavräkning av en fiktiv kupongskatt kan mycket väl förenas med den nya schabloniserade garantiavräkningen i 1 § tredje stycket avräkningslagen.

När det däremot gäller den garantiavräkning som medges enligt artikel 24 punkt 1 d andra stycket i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna så syftar den till att kompensera moderbolaget för eventuell underliggande bolagsskatt som erlagts av utländskt dotterbolag. Garantiavräkningen i 1 § tredje stycket avräkningslagen har samma syfte. För att klarlägga att sådan kompensation endast kan ifrågakomma antingen med stöd av avräkningslagen eller med stöd av dubbelbeskattningsavtalet föreslås att en ny bestämmelse, 4 §, införs i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna. I denna bestämmelse föreskrivs att i fall då avräkning medges enligt 1 § tredje stycket avräkningslagen skall någon avräkning enligt artikel 24 punkt 1 d andra stycket inte medges.

RSV:s kommentar

Dubbelbeskattningsavtal saknar bestämmelser om hur avtalet skall göras tillämpligt i respektive avtalslutande stat. I Sverige inkorporeras dubbelbeskattningsavtalen regelmässigt med svensk rätt. Så har också skett i fråga om det nederländska avtalet (se 1 § lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna). När det gäller de i artikel 24 punkt 1 d andra stycket intagna bestämmelserna har emellertid i 4 § lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna tillämpligheten villkorats av att avräkning inte samtidigt medges enligt motsvarande bestämmelse i avräkningslagen (1 § tredje stycket avräkningslagen). I propositionen om godkännande av Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden m.m. (prop. 1989/90:14) har lagrådet lämnat en redogörelse för hur internationella överenskommelser införlivas med svensk rätt.

Prop. 1989/90:14 s. 133; Europaråds- och OECD-konventionen

Om bestämmelserna i en överenskommelse berör myndigheternas eller enskildas handlande görs överenskommelsens bestämmelser tillämpliga i Sverige genom att en lag eller annan författning utfärdas genom vilken bestämmelserna i överenskommelsen införlivas med den svenska rättsordningen till den del dessa bestämmelser saknar motsvarighet i eller strider mot de gällande svenska rättsreglerna. När en överenskommelse skall införlivas med svensk rätt, kan två olika metoder komma i fråga. Överenskommelsens bestämmelser kan sålunda införlivas med svensk rätt antingen genom s.k. transformation eller genom s.k. inkorporation. Vid transformation omarbetas de delar av den internationella överens-

Prop. 1989/90:14 s. 134

kommelsen som behöver införlivas med svensk rätt till svensk författningstext. Inkorporation innebär att det i en lag eller annan författning föreskrivs att konventionens bestämmelser direkt gäller i Sverige och skall tillämpas av de svenska myndigheterna.

När konventionsbestämmelser överförs till svensk text har i praxis använts både transformationsmetoden och inkorporationsmetoden. Den förra metoden kan alltid användas, medan den senare metoden i princip bör reserveras för sådana överenskommelser vilkas bestämmelser utan vidare kan tillämpas av svenska domstolar och andra myndigheter. Transformationsmetoden har vanligen använts när det har gällt konventionsbestämmelser inom civilrätten, straffrätten eller processrätten. Inkorporationsmetoden används bl.a. i fråga om dubbelbeskattningsavtal. Numera - fr.o.m. dubbelbeskattningsavtalet med Korea år 1982 - sker detta genom lag (se härom Hans-Heinrich Vogel i Förvaltningsrättslig tidskrift 1988 s. 169 ff).

Även om en överenskommelse har inkorporerats i svensk rätt har emellertid enstaka bestämmelser i den ibland ansetts därjämte böra transformeras till svensk lagtext (se SOU 1974:100 s. 58). När Sverige tillträdde 1980 års fördrag om internationell järnvägstrafik införlivades stora delar av fördraget med svensk rätt genom en inkorporationslag, lagen (1985:193) om internationell järnvägstrafik, medan andra delar transformerades till svensk rätt i bl.a. järnvägstrafiklagen (1988:192).

**Prop. 1991/92:62 s.
41**

**Avtalets ikraft-
trädande**

Enligt artikel 32 i avtalet träder avtalet i kraft den trettonde dagen efter den senaste dagen då respektive regeringar skriftligen meddelat varandra att erforderliga konstitutionella åtgärder vidtagits i respektive stat. Det är således inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I förslaget till lag har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

3 Skattelagstiftningen i Nederländerna

**Beskattning av
fysisk person**

Fysisk person bosatt i Nederländerna beskattas där för all inkomst oavsett varifrån den härrör. Vad som avses med "bosatt" avgörs med hänsyn till levnadsomständigheterna ("according to the circumstances"). Härvid har i praxis särskilt beaktats omständigheter såsom om personen har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande i Nederländerna, om hans familj är bosatt där eller om han i övrigt har personliga och ekonomiska förbindelser, t.ex. anställning, i Nederländerna. Gifva beskattas var och en för sin

inkomst av tjänst, rörelse och självständig yrkesutövning. Kapitalinkomster beskattas, för gifta som bor tillsammans, hos den make som har högst inkomst. Den maken beskattas även för minderårigt barns kapitalinkomster. I regel beskattas fysiska personer inte för realisationsvinster, såvida inte vinsterna är hänförliga till en rörelse. Avdrag medges för kostnader som är nödvändiga för intäkternas förvärvande. Från inkomst av tjänst medges antingen ett schablonavdrag eller avdrag för faktiska kostnader. Schablonavdraget uppgår till 4 % av inkomsten, dock lägst 208 Dfl och högst 1036 Dfl. Näringsidkare är berättigade till ett särskilt avdrag, som minskar i storlek när den beskattningsbara vinsten ökar. Alla skattskyldiga medges ett grundavdrag på 4 660 Dfl. För en ensamstående förälder med ett eller flera oförsörjda barn under 27 år uppgår grundavdraget till 8 388 Dfl. En ensamstående förälder som arbetar utanför hemmet och har ett barn under 12 år är härutöver berättigad till ett avdrag som motsvarar 6 % av tjänsteinkomsten, dock högst 3 728 Dfl. Skattesatsen uppgår till 35,75 % för beskattningsbara inkomster upp till 42 966 Dfl, till 50 % för inkomster mellan 42 967 och 85 930 Dfl och till 60 % för inkomster däröver. För vissa tillfälliga inkomster som kan hänföras till minst 2 år tillämpas speciella skattesatser på 10 %, 20 % eller 45 %. Skatterna uppbärs huvudsakligen under beskattningsåret genom källskatter och preliminära skatter. Utdelningar och vissa ränteinkomster är föremål för källskatt på 25 %. Personer med hemvist i Nederländerna kan avräkna källskatten mot sina förfallna inkomstskatter.

Beskattning av bolag

I Nederländerna dubbelbeskattas bolagsvinster, dvs. först beskattas vinsten i bolaget och därefter beskattas vinsten hos aktieägaren när den delas ut. Utdelningar och övriga vinstöverföringar är inte avdragsgilla från det utdelande bolagets inkomst. Ett bolag med hemvist i Nederländerna måste innehålla källskatt på utdelningen. För aktieägaren är källskatten fullt avdragsgill från inkomstskatten. Bolagsskatten kan däremot inte dras av mot inkomstskatten. Bolagsskatt erläggs av juridiska personer som räknas upp i "the Corporate Income Tax Act". Handelsbolag betraktas inte som ett särskilt skattesubjekt, utan bolagsmännen beskattas i regel direkt för sin andel av vinsten. Bolag som är hemmahörande i Nederländerna beskattas där för all inkomst oavsett varifrån den härrör. Skattefrihet föreligger dock enligt reglerna om "participation exemption" som gäller för företag som innehar ett väsentligt aktieinnehav i ett annat företag med hemvist i Nederländerna eller utomlands för alla inkomster hänförliga till ett sådant aktieinnehav, inkl. realisationsvinster vid försäljning av aktierna. För företag med fast driftställe i Nederländerna men som inte är hemmahörande där

Prop. 1991/91:62 s. 42

kan sådan skattebefrielse medges under förutsättning att vissa ytterligare krav är uppfyllda. I likhet med vad som gäller för fysisk person finns inte heller beträffande bolag någon definition av uttrycket "hemmahörande" i nederländsk lagstiftning, utan begreppet bestäms allt efter omständigheterna. Bolag som är bildade enligt nederländsk lag anses dock alltid hemmahörande i Nederländerna. Andra omständigheter av betydelse är sätet och platsen för den verkliga ledningen. Källskatt utgår på utdelningar som lämnas från ett företag hemmahörande i Nederländerna till ett företag med eller utan hemvist där. Källskatten uppgår till 25 % och får avräknas mot inkomstskatten för företag hemmahörande i Nederländerna. På ränteinkomster och på royalty utgår i regel ingen källskatt. Om ett nederländskt bolag innehar minst 99 % av andelarna i ett annat nederländskt bolag kan dessa bolag ansöka om att bli behandlade som en enhet i beskattningshänseende, vilket bl.a. innebär att endast en gemensam deklaration måste lämnas. Bolagsskatten är degressiv och uppgår till 40 % på beskattningsbara inkomster upp till 250 000 Dfl och till 35 % på inkomster däröver.

Ej bosatt fysisk person

Fysiska personer som inte är bosatta i Nederländerna är föremål för en särskild inkomstskatt (non-resident income tax) för vissa inkomster som härrör från Nederländerna. Sådana inkomster är t.ex. vinster som är hänförliga till ett fast driftställe i Nederländerna, inkomst av tjänst som förvärvats genom verksamhet i Nederländerna, inkomst av fast egendom belägen i Nederländerna, del av vinst i ett företag (handelsbolag) vars ledning finns i Nederländerna och periodiska utbetalningar från staten m.fl. Som regel är personer utan hemvist i Nederländerna inte berättigade till de särskilda personliga avdragen. Däremot är de berättigade till grundavdraget. Fysiska personer som inte är bosatta i Nederländerna beskattas i princip med 25 % på de första 42 966 Dfl. För inkomster mellan 42 967 och 85 930 Dfl är skattesatsen 50 % och för inkomster däröver 60 %.

Utländska företag

Utländska företag som inte är hemmahörande i Nederländerna är bl.a. skattskyldiga där för inkomst hänförlig till ett fast driftställe i Nederländerna, inkomst av fast egendom belägen i Nederländerna, inkomst och realisationsvinst hänförlig till exploatering av naturtillgångar belägna i Nederländerna och del av vinst i ett företag med ledning i Nederländerna. För utländska företag gäller samma

skattesatser som för nederländska företag. På överföring av vinst hänförlig till ett fast driftställe i Nederländerna utgår inte någon källskatt.

**Förmögenhetsbe-
skattningen**
Prop.
1991/92:62 s. 43

Fysiska personer bosatta i Nederländerna är skattskyldiga för all förmögenhet oavsett var tillgången är belägen. För personer som inte är bosatta utgår förmögenhetsskatt på vissa tillgångar i Nederländerna, t.ex. fast egendom belägen i Nederländerna och tillgångar belägna i Nederländerna som är att hänföra till ett fast driftställe. Makars förmögenhet beskattas hos den make som har den högsta inkomsten. Barn beskattas själva för sin förmögenhet. Skattesatsen för förmögenhet uppgår till 0,8 %. Om den skattskyldiges inkomstskatt och förmögenhetsskatt överstiger 80 % av hans beskattningsbara inkomst, kan det överskjutande skattebeloppet återbetalas efter ansökan. Ett förslag att procentsatsen skall sänkas till 75 % föreligger.

4 Avtalets innehåll

**OECD:s modellav-
tal förebild**

Avtalet är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Double Taxation Convention on Income and on Capital", 1977). Vissa förändringar har gjorts i förhållande till det nu gällande avtalet. Den viktigaste ändringen gäller bolags skattefrihet för mottagen utdelning. Vidare har nya regler gällande verksamhet utanför kusten införts. En femårsregel beträffande realisationsvinster vid försäljning efter utflyttning av aktier etc. har också introducerats.

4.1 Avtalets tillämpningsområde

Prop. 1968:133
s. 40

I art. 1 och 2 anges de personer och de skatter på vilka avtalet skall tillämpas. Avtalet får tillämpning på personer som har skatterättslig hemvist i Sverige eller i Nederländerna eller i båda staterna.

RSV:s kommentar

Enligt denna bestämmelse skall avtalet tillämpas på "personer som har hemvist i en avtalslutande stat eller i båda avtalslutande staterna". För att rätt förstå denna bestämmelse måste man se till dels den i artikel 4 punkt 1 intagna definitionen av uttrycket "person med hemvist", dels den i artikel 3 intagna definitionen av uttrycket "person". Sammantaget innebär dessa bestämmelser att avtalet endast är tillämpligt på fysiska personer samt bolag etc. som enligt den interna lagstiftningen i en avtalslutande stat är

oinskränkt skattskyldiga där p.g.a. hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet [se RÅ 1987 not 309 och RÅ 1987 ref. 97 och jfr prop. 1991/92:11 s. 36f (skatteavtalet med Barbados)]. Enbart det förhållandet att en person är skattskyldig i en avtalsslutande stat för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där är således inte tillräckligt för att personen i fråga skall omfattas av avtalet. Exempelvis har en person inte hemvist i Sverige enbart av den anledningen att han skall erlägga kupongskatt för uppbyggnad utdelning eller statlig fastighetsskatt för här i riket belägen fastighet.

Prop. 1991/92:62 s. 43

Skatter som omfattas

Art. 2 upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt och överensstämmer i princip med art. 2 i det gamla avtalet. Uttrycket "skatter på ett företags totala löneutbetalningar", som i det gamla avtalet finns i punkt 2, har uteslutits för att tydligare klargöra att svenska socialavgifter inte omfattas av avtalet. På svensk sida har ersättningsskatten och utskiftningsskatten som numera avskaffats ej medtagits i uppräkningspunkten i punkt 3, medan fastighetsskatten tillkommit.

RSV:s kommentar

Enligt punkt 4 gäller att avtalet skall tillämpas på alla skatter av samma eller i huvudsak likartat slag som efter avtalets undertecknande påförs vid sidan av eller i stället för de i punkt 3 uppräknade skatterna. När det gäller skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt sägs i prop. 1990/91:54 s. 288 att denna inte är av sådant slag att den omfattas av dubbelbeskattningsavtalen.

Prop. 1991/92:62 s. 43

Allmänna definitioner

4.2 Definitioner m.m.

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Definitioner förekommer även i andra artiklar i avtalet. Sålunda definieras t.ex. uttrycken "fast driftställe" i art. 5, "utdelning" i art. 10, "ränta" i art. 11 och "royalty" i art. 12. I det nya avtalet har i överensstämmelse med OECDs modellavtal införts en definition av uttrycket "internationell trafik". Av protokollet (punkt II) framgår att transport av utrustning eller personal mellan en avtalsslutande stat och en plats där verksamhet bedrivs utanför denna stats kust eller mellan sådana platser inte är att anse som internationell trafik, utan skall betraktas som transporter mellan platser inom den staten. Punkt I av protokollet innehåller ett förtydligande av definitionen "Nederländerna".

RSV:s kommentar

För förståelsen av de i punkt 1 f definierade uttrycken "företag i en avtalsslutande stat" och "företag i annan avtalsslutande stat" är RÅ 1991 not 228 av intresse. I detta avgörande sägs nämligen

att uttrycket "ett företag" innefattar fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse. Detta innebär att om en fysisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i Nederländerna så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".

**Prop. 1992/93:177
s. 51; skatteavtalet
med Estland**

Tolkning av avtal

När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtal och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen får jag hänvisa till vad som anförts i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 ff., se även Riksskatteverkets Handledning för internationell beskattning och Sveriges bidrag till IFA-kongressen i Florens i oktober 1993, jfr även avsnitt 4.5.3). Här skall endast framhållas att Wienkonventionen om traktaträtten tar sikte på att vid tvist mellan parterna om avtalets innebörd tolka parternas, dvs. staternas, avsikt med en bestämmelse i ett visst avtal och inte - beträffande dubbelbeskattningsavtal - att reglera förhållandet mellan skattskyldiga och staten. Dubbelbeskattningsavtalen skall i princip tolkas som annan svensk skattelagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

**Hemvistreglerna
Prop. 1991/92:62 s.
44**

Art. 4 innehåller regler för var en person skall anses ha hemvist i avtalets mening. Dessa regler har således inte betydelse för var en person skall anses vara bosatt enligt interna skatteförfattningar utan avser endast att reglera frågan om hemvist vid tillämpning av avtalet. Däremot inverkar reglerna i de avtalsslutande staternas interna rätt på avtalets hemvistbegrepp, eftersom frågan om var en fysisk eller juridisk person vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist i första hand avgörs med ledning av lagstiftningen i resp. stat. Artikeln har utformats i överensstämmelse med det gamla avtalet och med OECDs modellavtal. Hemvistdefinitionen medför att svenska handelsbolag i princip inte omfattas av avtalet, trots att sådana bolag omfattas av bolagsdefinitionen i art. 3. Detta förhållande beror på att svenska handelsbolag inte är egna skattesubjekt enligt svensk skatterättslig lagstiftning och därför inte kan anses ha hemvist i Sverige vid tillämpning av ett avtal som innehåller en hemvistdefinition i enlighet med art. 4 punkt 1 i OECDs modellavtal. Bestämmelsen i art. 4 § 4 i det gamla avtalet gällande bl.a. diplomaters hemvist återfinns i det nya avtalet i art. 30 punkt 2. Vidare har i protokollet (punkt III) införts en bestämmelse som stadgar att en person som bor ombord på ett skepp utan att ha någon verklig bostad i någon av de avtalsslutande staterna skall anses ha hemvist i den avtalsslutande stat i vilken skeppet har sin hemmahamn.

RSV:s kommentar

De i avtalet intagna hemvistreglerna har inte någon som helst betydelse för var en person i skattehänseende skall anses vara bosatt enligt intern svensk rätt. Såsom också framgår av punkt 1 - "vid tillämpningen av detta avtal åsyftar" - reglerar artikel 4 endast frågan om var en person skall anses ha sin hemvist vid tillämpningen av avtalet. Avtalets hemvistregler saknar således betydelse exempelvis då det gäller att avgöra huruvida kupongskatt skall tas ut på utdelning eller om utdelningen skall beskattas i enlighet med bestämmelserna i SIL. Däremot inverkar bestämmelserna i de avtalsslutande staternas interna rätt på avtalets hemvistregler. Detta sammanhänger med att frågan om var en fysisk eller juridisk person vid tillämpning av avtalet skall anses ha sin hemvist i första hand skall avgöras med ledning av den interna lagstiftningen i respektive stat (jfr t.ex. prop. 1991/92:11 s. 37).

Prop. 1991/92:62 s. 44

Fast driftställe

Art. 5 definierar uttrycket "fast driftställe" i avtalet. Definitionen är av avgörande betydelse för beskattningen av inkomst av rörelse (art. 7) och har även betydelse för tillämpningen av den s.k. 183-dagarsregeln i art. 15 punkt 2. Definitionen överensstämmer i allt väsentligt med motsvarande bestämmelser i det gamla avtalet och i OECDs modellavtal.

RSV:s kommentar

Punkt 2 innehåller en uppräknig - på intet sätt uttömmande - av exempel som vart och ett kan utgöra fast driftställe. Dessa exempel måste emellertid ses mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1 av uttrycket "fast driftställe". De väsentliga kännetecknen på fast driftställe är att det finns en plats för affärsverksamhet, att denna plats är stadigvarande samt att företaget bedriver rörelse från denna plats. För att t.ex. en filial skall anses som fast driftställe måste alltså de i punkt 1 uppställda villkoren vara uppfyllda.

Prop. 1991/92:62 s. 44

Beskattningsreglerna

4.3 Avtalets beskattningsregler

Art. 6-22 innehåller regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster och förmögenhetstillgångar. Avtalets uppdelning i olika inkomster har endast betydelse för tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag eller till vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras enligt svensk skatterätt. I de fall en inkomst eller förmögenhetstillgång "får beskattas" i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6-22 innebär detta inte att den andra staten frångävs rätten att beskatta inkomsten eller förmögenhetstillgången i fråga. Beskattning får — om inget annat är föreskrivet i annan bestämmelse i avtalet — ske

även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men denna stat måste i så fall undanröja den dubbelbeskattning som därvid uppkommer.

Fast egendom

Art. 6 innehåller bestämmelser om beskattning av inkomst av fast egendom. Artikeln överensstämmer med det gamla avtalet och med OECDs modellavtal med den skillnaden att definitionen av "fast egendom" inkluderar även byggnader.

RSV:s kommentar

Som framgår av punkt 1 är bestämmelserna i denna artikel endast tillämpliga då den fasta egendomen är belägen i en avtalsslutande stat och ägaren har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Om den fasta egendomen är belägen i den stat där ägaren har hemvist eller i tredje stat är inte denna artikel utan artikel 22 (annan inkomst) tillämplig.

Prop. 1991/92:62 s. 44

Inkomst av rörelse

Prop. 1991/92:62 s. 45

Art. 7 reglerar beskattningen av rörelseinkomst. Med undantag för att bestämmelserna i § 4 i det gamla avtalet har uteslutits och att en ny protokollspunkt har tillkommit är artikeln utformad enligt det gamla avtalet och även enligt OECDs modellavtal. Inkomst av rörelse som ett företag i en stat bedriver i den andra staten får beskattas i sistnämnda stat endast om rörelsen bedrivs från fast driftställe där. I sådant fall är kostnader som är hänförliga till driftstället avdragsgilla i den stat där driftstället finns, oavsett i vilket land kostnaderna uppkommit. § 4 i det gamla avtalet, som medger att ett fast driftställes inkomst bestäms på grundval av en fördelning av hela företagets inkomst på dess olika delar, kan varken tillämpas av Sverige eller Nederländerna, eftersom möjlighet att taxera ett fast driftställe på sådant sätt inte föreligger enligt ländernas interna rätt. Enligt punkt V i protokollet skall beträffande art. 7 punkterna 1 och 2 vinsten från det fasta driftstället inte bestämmas på basis av den totala summan som mottagits av företaget utan endast på basis av den ersättning som är hänförlig till det fasta driftställets faktiska verksamhet.

RSV:s kommentar

Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern rätt. Som framgår av punkt 6 är inte denna artikel tillämplig på inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar. Om t.ex. ett svenskt AB erhåller utdelning, ränta, royalty eller reavinst från Nederländerna är inte denna artikel tillämplig på dessa inkomster. Vid beskattningen i Sverige utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.

**Prop. 1991/92:62 s.
45**

Sjöfart och luftfart

Art. 8 föreskriver undantag från reglerna om rörelseinkomst i art. 7 när det gäller inkomst av sjöfart eller luftfart i internationell trafik. Liksom tidigare gäller att sådan inkomst endast beskattas där företaget har sin verkliga ledning. Eftersom Sverige enligt intern rätt i vissa fall inte kan utnyttja denna beskattningsrätt har införts en ny bestämmelse som ger hemviststaten rätt att beskatta inkomsten om den stat där företaget har sin verkliga ledning på grund av sin lagstiftning inte kan beskatta inkomsten i sin helhet ("subject to tax"). I punkt 3 har införts en särskild regel för SAS som innebär att avtalet endast reglerar beskattningen av den del av SASs inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren. Enligt punkt 4 omfattas inkomst genom uthyrning av obemannade skepp eller luftfartyg i internationell trafik av artikeln om uthyrningsinkomsten sammanhänger med inkomst som ett företag förvärvat genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik.

**Företag med
intressegemenskap**

Art. 9, som ger de avtalsslutande staterna möjlighet att ändra vinstfördelning vid vissa transaktioner mellan företag med intressegemenskap, överensstämmer i princip med OECDs modellavtal. I punkt 1 andra stycket har på initiativ från Nederländerna införts en bestämmelse enligt vilken det förhållandet att företag med intressegemenskap har ingått ett avtal om fördelning av kostnader avseende t.ex. forskning och utveckling inte i sig utgör skäl för att justera ett företags räkenskaper. Bestämmelserna i punkt 1 innebär givetvis inte någon inskränkning i möjligheterna att vidta en justering enligt intern svensk lagstiftning. I punkt 2 ges staterna möjlighet att lösa den ekonomiska dubbelbeskattning som kan uppkomma inom en internationell koncern till följd av en uppjustering enligt punkt 1 av ett företags inkomst i en av staterna ("corresponding adjustment").

Utdelning

Art. 10, som behandlar beskattning av utdelning, ansluter till de principer som gäller enligt OECDs modellavtal. I punkt 2 anges att utdelning inte får beskattas i källstaten om mottagaren är ett bolag som innehar minst 25 % av det utdelande bolagets kapital. I andra fall får skatten inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp. Uttrycket "utdelning" definieras i punkt 3. Häri inbegrips även "inkomst av fordringar som medför rätt till andel i vinst", vilket har sin bakgrund i att Nederländerna enligt sin interna rätt behandlar avkastning från "profit sharing bonds" som utdelning. Definitionen av "utdelning" gäller såsom brukligt endast vid tillämpning av art. 10 och således inte om uttrycket förekommer i andra artiklar. Enligt punkt 4 beskattas utdelning på andel som har verkligt samband med

**Definitionen avser
endast art. 10**

**Prop. 1991/92:62 s.
46**

fast driftställe eller stadigvarande anordning i en stat som inkomst av rörelse resp. inkomst genom självständig yrkesutövning, vilket innebär att denna stat inte behöver begränsa sin skatt på utdelningen. Punkt 5 återger, liksom tidigare, förbudet i OECDs modellavtal mot s.k. extra territoriell beskattning.

RSV:s kommentar

Bestämmelserna i denna artikel är inte tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat. I nu angivna fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 22 (annan inkomst). Inte heller är begränsningsreglerna i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i källstaten skall i sådant fall ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14. Jfr punkterna 30 och 31 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal. Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten skall ske. Det står således källstaten fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och att ta ut skatten t.ex. genom avdrag vid källan eller genom taxering. Huruvida Sverige såsom källstat skall ta ut kupongskatt på utdelning eller inkomstbeskatta den enligt SIL är således något som skall bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning.

**Prop. 1991/92:62 s.
46**

Ränta

Art. 11 innehåller regler för beskattning av ränta. Enligt punkt 1 skall sådan inkomst beskattas endast i den stat där mottagaren har hemvist. Uttrycket "ränta" omfattar, till följd av vad som redogjorts för ovan, inte avkastning på fordringar med rätt till andel i gäldenärens vinst.

RSV:s kommentar

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalslutande staten. Artikeln är inte tillämplig i fråga om ränta som har källa i tredje stat eller på ränta från en avtalslutande stat som betalas till en person med hemvist eller till fast driftställe i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 22 eller inkomst av rörelse i artikel 7.

**Prop. 1991/92:62 s.
46**

Royalty

Art. 12 behandlar beskattning av royalty. Sådan inkomst beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat (punkt 1), om inte den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas har verkligt samband med rörelse resp. självständig yrkesutövning som bedrivs från fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomstta-

garen har i källstaten (punkt 3). I motsats till vad som tidigare gällde inkluderas inte, i enlighet med OECDs rekommendation år 1985 ("Trends in International Taxation"), ersättning för nyttjande av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning i begreppet royalty. Sådan ersättning beskattas i stället som rörelseinkomst.

RSV:s kommentar

Artikel 12 behandlar endast royalty som härrör från en avtalslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalslutande staten. Artikeln är således inte tillämplig i fråga om royalty som har källa i tredje stat eller på royalty från en avtalslutande stat som betalas till en person med hemvist eller till fast driftställe i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 22 eller inkomst av rörelse i artikel 7.

RSV:s kommentar

I art. 10-12 anges - i likhet med i motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal - uttryckligen att de i artiklarna angivna begränsningarna i källstatens beskattningsrätt endast gäller då "mottagaren har rätt" till den mottagna ersättningen. Detta innebär att vid tillämpningen av dessa bestämmelser skall en prövning ske huruvida mottagaren har rätt till den mottagna ersättningen. Skulle det vid denna prövning framkomma att en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, satts in mellan inkomstagaren och utbetalaren och att inkomstagaren (dvs. den som har rätt till ersättningen) inte har hemvist i den andra avtalslutande staten gäller inte begränsningen i källstatens beskattningsrätt.

"Mottagaren har rätt"

Prop. 1991/92:62 s. 46

Realisationsvinst
- fast egendom
- lös egendom som är rörelsetillgång

- skepp och luftfartyg

- SAS

- annan egendom

Art. 13 reglerar beskattning av realisationsvinst och överensstämmar i princip med det gamla avtalet och med OECDs modellavtal. Enligt punkt 1 får vinst på grund av överlåtelse av fast egendom beskattas i den stat där egendomen är belägen. Vinst vid överlåtelse av lös egendom som utgör rörelsetillgång i fast driftställe eller som är hänförlig till stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet får beskattas i den stat där driftstället resp. anordningen finns (punkt 2). Realisationsvinstreglerna i punkt 3 avseende överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik har kompletterats med en "subject to tax"-bestämmelse och med en särskild bestämmelse avseende SAS. "Subject to tax"-bestämmelsen ger företagets hemviststat beskattningsrätten i fall då vinsten i sin helhet inte kan beskattas i den stat där företaget har sin verkliga ledning. Vinst vid överlåtelse av annan egendom än sådan som anges i punkterna 1-3 beskattas i regel endast i överlåtarens hemviststat (punkt 4). Undantag från denna regel föreskrivs i punkt 5. Detta undantag är nytt

- aktier etc. i vissa fall

i förhållande till vad som gäller enligt det gamla avtalet och skall ses mot bakgrund av bestämmelsen i 53 § 1 mom. a sista stycket KL. Denna bestämmelse infördes 1983 och innebär att en person (oavsett medborgarskap), som inte är bosatt i Sverige enligt nämnda lag, kan beskattas i Sverige för vinst vid överlåtelse av aktier och vissa andra värdepapper utfärdade av svenska företag, under förutsättning att personen vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då överlåtelsen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller vistats här stadigvarande. Regeln i avtalet gäller dock för svensk del endast en svensk fysisk person som flyttat till Nederländerna och därefter överlåter sina aktier etc. och som haft hemvist i Sverige under loppet av de senaste fem åren före överlåtelsen av aktierna. Förutom aktier i ett aktiebolag omfattas givetvis också andelar i ett handelsbolag av regeln.

RSV:s kommentar

Bestämmelserna i punkt 1 - som hänvisar till artikel 6 - omfattar svenska bostadsrätter (nyttjanderätt till fast egendom; jfr RÅ 1989 ref 37).

- bostadsrätt

Prop. 1991/92:62 s. 47

Art. 14, som innehåller regler för beskattning av inkomst av självständig yrkesutövning, överensstämmer med motsvarande bestämmelser i det gällande avtalet och i OECDs modellavtal. Sådan inkomst beskattas enligt samma principer som gäller beträffande rörelseinkomst. "Stadigvarande anordning" har samma funktion som "fast driftställe" har vid rörelsebeskattningen (se punkterna 3 och 4 av kommentaren till art. 14 i OECDs modellavtal).

Självständig yrkesutövning

Enskild tjänst

Art. 15 behandlar beskattningen av inkomst av enskild tjänst. Artikeln följer de huvudprinciper som anges i OECDs modellavtal och som gäller enligt det gamla avtalet. Inkomsten får således i regel beskattas i den stat där arbetet utförs (punkt 1). Undantag gäller vid visst korttidsarbete enligt den s.k. 183-dagarsregeln, som tagits in i punkt 2. Till skillnad mot OECDs modellavtal och det gamla avtalet hänför sig punkt 2 a till en "tolvmånadersperiod" och inte till "beskattningsåret". Anledningen till denna avvikelse är att användningen av uttrycket "beskattningsåret" i vissa fall kan medföra skattefrihet i källstaten under nästan ett helt år. I punkt 3, som avviker från OECDs modellavtal, föreskrivs att inkomst av arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik endast skall beskattas i den anställdes hemviststat.

- RSV:s kommentar** *Enligt punkt 5 i kommentaren till artikel 15 OECD:s modellavtal från år 1992 skall man vid beräkningen av antalet dagar i arbetsstaten endast ta med de dagar som arbetstagaren i fråga rent faktiskt befunnit sig i arbetsstaten. Del av dag räknas som hel dag (se punkterna VII:6 och VIII:6 i protokollet). I vistelsetiden inräknas ankomstdag, avresedag och andra dagar som tillbringas i arbetsstaten, inklusive lördagar och söndagar samt helgdagar, semestrar och sjukdagar. Vid beräkningen skall däremot inte mellanlandningar eller genomresa vid transport mellan två andra länder tas med. Viss flexibilitet är godtagbar i fråga om semester som tillbringas i arbetsstaten och som normalt skall ingå. Inte heller inräknas sådana dagar som den skattskyldige tillbringar i arbetsstaten pga. akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när han står i begrepp att återvända till bosättningslandet.*
- Prop. 1991/92:62 s. 47**
Styrelsearvoden
- Art. 16 föreskriver att styrelsearvoden och annan ersättning som någon uppstår i egenskap av styrelseledamot, "bestuurder" eller "commissaris" får beskattas i den stat där det utbetalande bolaget har hemvist. Regeln, som något skiljer sig från OECDs modellavtal och det gamla avtalet, omfattar förutom styrelsearvoden även lön och olika slags engångsbetalningar som uppstår i angiven egenskap. I punkt VII i protokollet anges vad som avses med "bestuurder" respektive "commissaris".
- RSV:s kommentar** *Enligt reglerna i SINK äger Sverige beskatta styrelsearvoden som svenska bolag betalar till i utlandet bosatt styrelseledamot oavsett om denne bevistat mötet eller inte.*
- Prop. 1991/92:62 s. 47**
Artister och idrottsmän
OBS omfattar ej offentlig tjänst
- Art. 17 innehåller regler om beskattning av ersättning som artister och idrottsmän förvärfvar i denna egenskap och överensstämmer i sak med OECDs modellavtal och såvitt avser punkt 1 även med vad som gäller enligt det gamla avtalet. Sådan ersättning beskattas alltid i den stat där verksamheten bedrivs (punkt 1). Detta gäller oavsett om inkomsttagaren är anställd eller ej. Bestämmelserna om stadigvarande anordning i art. 14 och 183-dagarsregeln i art. 15 gäller med andra ord inte beträffande sådan ersättning. Bestämmelserna i punkt 2, som inte finns i det gamla avtalet, har till syfte att förhindra att beskattningsregeln i punkt 1 kringgås genom bildande av s.k. artistbolag e.d.
- RSV:s kommentar** *I utlandet bosatta artister och idrottsmän samt i utlandet hemmahörande artistföretag och arrangörer beskattas i Sverige enligt reglerna i LSI. Beskattningsmyndighet är i dessa fall Särskilda skattekontoret i Kopparbergs län, 771 83 Ludvika.*

Prop. 1991/92:62 s. 47

Pension, livränta och utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftning

Art. 18 behandlar beskattning av pension. I likhet med OECDs modellavtal och det gamla avtalet beskattas pension på grund av enskild tjänst endast i den stat där pensionsmottagaren har hemvist (punkt 1). Till skillnad mot OECDs modellavtal och vad som gäller enligt det gamla avtalet omfattas uttryckligen även livränta av denna regel. Begreppet "livränta" definieras i punkt 4 och omfattar såväl privata pensionsförsäkringar som egendomslivräntor.

Om den utbetalda ersättningen inte är av periodisk natur och utgår på grund av tidigare anställning i den andra staten eller om rätten till livränta utbytt mot ett engångsbelopp får den dock beskattas i utbetalarstaten (punkt 2). Utan hinder av första punkten får dock pensioner och andra belopp som utbetalas enligt socialförsäkringslagstiftningen i en av staterna till en person med hemvist i den andra staten, beskattas i utbetalarstaten (punkt 3). Svensk ATP och folkpension, som betalas till mottagare med hemvist i Nederländerna, får alltså beskattas i Sverige. Någon särskild reglering av beskattningen av socialförsäkringsersättning finns inte i OECDs modellavtal och inte heller i gällande avtal.

Prop. 1991/92:62 s. 48

Offentlig tjänst

- lön etc.

- pension

Art. 19 reglerar beskattning av ersättning på grund av offentlig tjänst (statlig, kommunal etc.). Artikeln överensstämmer helt med OECDs modellavtal, men innehåller vissa ändringar i förhållande till vad som gäller enligt det gamla avtalet. Inkomst av offentlig tjänst får i regel beskattas i den stat som betalar ut inkomsten (punkt 1 a). Motsvarande gäller enligt punkt 2 a i fråga om pension på grund av offentlig tjänst. I särskilda fall som avses i punkterna 1 b och 2 b beskattas dock ersättningen endast i inkomsttagarens hemviststat. För svensk del tar undantagen i punkt 1 b bl.a. sikte på lokalanställd personal vid svensk beskickning i utlandet. Utgår lön eller pension på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en stat, kommun etc. gäller de ovan redovisade bestämmelserna i art. 15, 16 och 18 (punkt 3).

Professorer och lärare

Art. 20 innehåller regler om skattelättnader för besökande professorer och lärare. Bestämmelserna återfinns inte i OECDs modellavtal, men finns i det gamla avtalet. I punkt VIII i protokollet stadgas att sådana inkomster som avses i art. 20 punkt 1 endast skall beskattas i den stat i vilken undervisningen eller forskningen utförs om hemviststaten på grund av sin interna lagstiftning inte kan beskatta inkomsten i fråga ("subject to tax").

Studerande

Art. 21 innehåller bestämmelser om att vissa ersättningar från utlandet till studerande m.fl. som vistas i en av de avtalslutande staterna undantas från beskattning i denna stat. Artikelns motsvaras

Annan inkomst	av art. 20 i OECDs modellavtal och överensstämmer i princip med art. 23 § 1 i det gamla avtalet. Art. 22 innehåller bestämmelser om inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6-20. Enligt huvudregeln i punkt 1 skall sådan inkomst i regel beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat. Regeln omfattar inkomster som inte uttryckligen behandlats i föregående artiklar, t.ex. vissa slag av periodiskt understöd, inkomst från källa som inte uttryckligen nämnts tidigare samt inkomst från tredje stat. Enligt punkt 2 skall bestämmelserna i punkt 1 inte tillämpas i vissa fall då inkomsten är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning i den andra staten.
Förmögenhet	Art. 23 som behandlar förmögenhetsbeskattning överensstämmer i princip med OECDs modellavtal och med det gamla avtalet. Artikelns emellertid endast tillämplig om allmän förmögenhetsskatt tas ut i båda staterna (protokollet punkt IX). Sådan skatt tas ut för närvarande ut både i Sverige och Nederländerna. Förmögenhet som utgörs av fast egendom eller av lös egendom som utgör tillgång i fast driftställe eller stadigvarande anordning får beskattas i den stat där fastigheten resp. driftstället eller anordningen finns (punkterna 1 och 2). Enligt punkt 3 får tillgångar som utgörs av skepp eller luftfartyg m.m. som används i internationell trafik beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning. Kan den stat där den verkliga ledningen finns enligt sin lagstiftning inte beskatta förmögenheten i sin helhet övergår beskattningsrätten till företagets hemviststat. Beträffande fördelningen av beskattningsrätten till förmögenhet när den verkliga ledningen finns ombord på ett skepp tillämpas enligt punkt 3 bestämmelserna i art. 8 punkt 2. Övriga förmögenhetstillgångar beskattas endast i innehavarens hemviststat (punkt 4).

Prop. 1991/92:62 s. 49

4.4 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

Metodartikeln	Art. 24 innehåller bestämmelser om undvikande av dubbelbeskattning, den s.k. metodartikeln. Sverige tillämpar enligt avtalet avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning (punkt 1 a och b). Nederländerna tillämpar däremot enligt punkt 3 en version av undantagandemetoden ("alternativ exempt") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning (se punkt 37 av kommentaren till OECDs modellavtal). När avräkning skall ske med stöd av avtalet skall bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen) tillämpas. Detta innebär således t.ex. att den s.k. spärrbeloppsregeln i avräkningslagen skall tillämpas. Sverige tillämpar dock exempt-
----------------------	--

**Ej progressions-
uppräknig**

**Skattefrihet för
utdelning**

Villkoren

**Prop. 1991/92:62 s.
50**

metoden på inkomst som enligt bestämmelserna i art. 18 punkt 3 och art. 19 får beskattas i Nederländerna (punkt 1 c). I fråga om sådan inkomst och inkomst som enligt art. 8 punkt 1 beskattas endast i Nederländerna har Sverige enligt progressionsregeln i punkt 1 e rätt att höja skatteuttaget på denna persons övriga inkomster. Sverige har tidigare i förhållande till de nordiska länderna avstått från att utnyttja den möjlighet till progressionsuppräknig som ges i dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna. Skälen härtill var bl.a. den minskade arbetsbördan för skattemyndigheterna och den förenkling av regelsystemet som ett slopande av progressionsuppräknigen innebär. Dessa skäl motiverar även ett slopande av progressionsuppräknigen i förhållande till Nederländerna. En ytterligare synpunkt är att det i avtalet med Nederländerna är ett fåtal inkomster som Sverige tillämpar exempt-metoden på. Detta innebär att det bortfall av skatt som blir följderna av en slopad progressionsuppräknig torde vara helt försumbar ur statsfinansiell synpunkt. Något stadgande om att progressionsuppräknig skall ske återfinns därför inte i den föreslagna lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna. Utdelning från nederländskt bolag till bolag med hemvist i Sverige skall vara undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning, om båda bolagen hade varit svenska (punkt 1 d). Enligt 7 § 8 mom lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) är utdelning från utländskt bolag till svenskt moderbolag i vissa fall skattefria. Bestämmelserna i avtalet innebär givetvis ingen inskränkning av tillämpligheten av dessa regler utan ger möjlighet till ytterligare befrielse från skatt. Vid den översyn av dubbelbeskattnigen av aktieutdelningar som skall göras kan frågan om den skattemässiga behandlingen av utdelningar från utländska dotterbolag åter komma under prövning. För befrielse enligt avtalets bestämmelser krävs att ytterligare något av villkoren i punkterna 1) - 4) är uppfyllt. Enligt punkt 1) krävs att den bakomliggande nettovinsten beräknad enligt svenska regler har beskattats med minst 15 % antingen i Nederländerna eller i en annan stat. I punkt 2) uppställs som villkor att utdelningen måste bestå av inkomst eller av realisationsvinst som skulle ha varit skattefri om den hade förvärvats direkt av det svenska bolaget. Härmed avses inkomster, t.ex. utdelningar och realisationsvinster, som härrör från en tredje stat och som skulle ha varit undantagna från svensk beskattning, exempelvis genom bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och denna tredje stat, om de hade förvärvats direkt av det svenska bolaget. För skattefrihet enligt punkt 3) gäller att utdelningen måste bestå av realisationsvinst på grund av överlåtelse av aktier i ett

Uttrycket "this company"

OBS 4 § lagen

Avtalet trädde i kraft 1992-08-12

bolag och att tillgångarna i detta bolag skulle ha gett upphov till en realisationsvinst vid en överlåtelse som skulle ha varit undantagen från beskattning här om den förvärvats direkt av det svenska bolaget. Denna bestämmelse är t.ex. tillämplig om ett svenskt bolags dotterbolag i Nederländerna (DB 1), som i sin tur äger ett nederländskt dotterbolag (DB 2), säljer aktierna i DB 2 och delar ut vinsten till det svenska bolaget under förutsättning och till den del DB 2 äger en tillgång i en tredje stat som vid försäljning resulterat i en realisationsvinst som inte hade beskattats i Sverige om det svenska bolaget hade ägt tillgången direkt och sålt den. Slutligen framgår av punkt 4) att skattefrihet föreligger om huvudvillkoret är uppfyllt och utdelningen består av realisationsvinst som härrör från avyttring av aktier i nederländska bolag som enbart innehar nederländska tillgångar. Har det avyttrade bolaget tillgångar i en tredje stat via ett fast driftställe eller innehar fastighet i en tredje stat eller aktier i ett bolag med hemvist i en tredje stat medges inte skattefrihet enligt denna punkt för den del av realisationsvinsten som är hänförlig till sådana tillgångar. Inte heller medges skattefrihet för utdelning som är hänförlig till realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett bolag vars tillgångar består av inkomst hänförlig till eller realisationsvinst från överlåtelse av sådana i punkten nämnda tillgångar. I den engelska avtalstexten används i punkt 4) vid två tillfällen uttrycket "this company". De avtalslutande parterna är helt överens om att detta vid båda tillfällena syftar på det angivna bolaget med hemvist i Nederländerna. Blir utdelningen inte skattefri i Sverige fastän utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svenska regler om båda bolagen hade varit svenska medges det mottagande bolaget i stället avräkning från den svenska skatten med ett belopp motsvarande 10 % av utdelningens bruttobelopp. Av punkt X i protokollet framgår att avtalet vid tillämpningen av art. 24 punkt 1 d förutsätter att utdelningar som består av vinster som inte beskattats på grund av att tidigare eller senare års underskott kvittats mot dessa vinster, inte är diskvalificerande från skattebefrielse i Sverige. I förtydligande syfte har i protokollspunkten också angivits att utdelning i första hand skall anses ha skett av vinster som kvalificerar utdelningen för skattefrihet i Sverige, såvida inte bolaget i fråga begär annat. Slutligen framgår att inkomster och realisationsvinster som förvärvats av ett bolag med hemvist i Nederländerna före ikraftträdandet av detta avtal kan t.o.m. den 31 december 1993 utdelas med skattebefrielse i Sverige om så hade kunnat ske enligt bestämmelserna i det nu gällande avtalet.

**Prop. 1991/92:62 s.
51**

**Verksamhet utanför
kusten**

4.5 Övriga bestämmelser

Art. 25, som behandlar verksamhet utanför kusten, är ny i förhållande till det gamla avtalet och återfinns inte heller i OECDs modellavtal. Enligt punkt 1 skall bestämmelserna i artikeln tillämpas utan hinder av övriga bestämmelser i avtalet, såvida inte verksamheten utanför kusten konstituerar ett fast driftställe enligt art. 5 eller stadigvarande anordning enligt art. 14. I punkt 2 definieras uttrycket "verksamhet utanför kusten". Ett företag i en av staterna som bedriver verksamhet utanför kusten i den andra staten anses, enligt punkt 3, bedriva rörelse i den andra staten från där beläget fast driftställe om verksamheten pågår minst 30 dagar under en tolv månadersperiod. Vid beräkningen av trettiodagarsperioden skall verksamhet som företag i intressegemenskap bedriver i vissa fall sammanräknas (3 a). Vad som avses med intressegemenskap anges i punkt 3 b. Vid tillämpningen av punkt 3 i artikeln anses uttrycket "verksamhet utanför kusten" inte innefatta vissa i punkt 4 angivna verksamheter. Enligt punkt 5 anses person med hemvist i en avtalsslutande stat som utanför den andra statens kust bedriver verksamhet som är att hänföra till fritt yrke eller annan verksamhet av självständig natur, bedriva verksamheten från en stadigvarande anordning i den andra staten om denna verksamhet pågår under en sammanhängande tidrymd av minst 30 dagar. I punkt 6 stadgas att lön och annan ersättning som person med hemvist i en av staterna förvärvar på grund av anställning som har samband med sådan verksamhet utanför kusten som bedrivs från fast driftställe i den andra staten får, till den del som arbetet utförs utanför kusten, beskattas i denna andra stat. Slutligen anges i punkt 7 att Nederländerna skall undvika dubbelbeskattning med avseende på i artikeln behandlade inkomster genom att medge nedsättning av sin skatt.

**Förbud mot
diskriminering**

Art. 26 innehåller i likhet med det gamla avtalet och OECDs modellavtal bestämmelser om förbud mot diskriminering vid beskattningen. I punkt 5 finns vissa specialbestämmelser beträffande avgifter som betalas av eller för en fysisk person som har hemvist i en av staterna, till en pensionsplan som för beskattningsändamål erkänts i den andra staten.

**Förfarandet vid
ömsesidig överens-
kommelse**

Art. 27 reglerar förfarandet vid ömsesidig överenskommelse. I sak överensstämmer bestämmelserna med motsvarande regler i OECDs modellavtal och i det gamla avtalet. Dock innehåller det nya avtalet i punkt 5 en bestämmelse om att ömsesidig överenskommelse kan träffas av de behöriga myndigheterna om sättet för att genomföra de begränsningar som anges i artiklarna 10-12. Liknande bestäm-

	<p>meler återfinns i modellavtalet i art. 10 punkt 2 och art. 11 punkt 2.</p>
Utbyte av upplysningar	<p>Art. 28 innehåller bestämmelser om utbyte av upplysningar i skattefrågor mellan de båda staterna. Artikeln är utformad i enlighet med OECDs modellavtal och överensstämmer i huvudsak med det tidigare gällande avtalet.</p>
RSV:s kommentar	<p><i>Enligt 4 § lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden skall handräckning med annan avtalslutande stat ske via Riksskatteverket. Enligt 3 § förordningen (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden skall vidare en svensk myndighet som vid utredning i ett svenskt skatteärende finner uppgift som kan antas beröra något skatteärende i en främmande stat snarast anmäla detta till RSV.</i></p>
Handräckning vid indrivning	<p>Art. 29, som behandlar handräckning vid indrivning av skatt, överensstämmer i princip med motsvarande bestämmelser i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. I punkt 1 anges i vilka fall som handräckning skall lämnas. Som exempel kan nämnas att såvitt avser Sverige omfattas skattetillägg och förseningsavgift av denna punkt. Med verkställighetstitel som omnämns i punkt 3 avses bl.a. för svenskt vidkommande restlängd. Enligt punkt 13 kan riksskatteverket (RSV) genom överenskommelse med behörig myndighet i Nederländerna föreskriva regler beträffande minsta belopp på skattefordringar som en framställning om handräckning får avse.</p>
Prop. 1991/92:62 s. 52	
Diplomater m.fl.	<p>Art. 30 innehåller vissa regler om den skattemässiga behandlingen av personer som tillhör diplomatiska beskickningar, konsulat m.m.</p>
Territoriell utvidgning	<p>Art. 31 innehåller regler om att avtalet kan överenskommas att omfatta en av eller båda staterna Aruba och Nederländska Antillerna under förutsättning att staten i fråga tar ut skatter av i huvudsak likartat slag som de på vilka avtalet tillämpas.</p>
Ikraftträdande	<p>Art. 32 innehåller bestämmelser om avtalets ikraftträdande. Avtalet träder i kraft den trettionde dagen efter den senaste dagen då respektive regeringar skriftligen meddelat varandra att erforderliga konstitutionella åtgärder vidtagits i respektive stat. Avtalets bestämmelser skall därefter tillämpas på beskattningsår eller perioder som börjar den 1 januari året närmast efter det kalenderår då avtalet träder i kraft eller senare.</p>
Trädde i kraft 1992-08-12	
Upphörande	<p>Art. 33 reglerar avtalets upphörande. Avtalet kan sägas upp efter fem år, räknat från dagen för ikraftträdandet.</p>